



ESTUDIOS JURÍDICOS 36

DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO

Fundamentos y práctica

César Montaña Galarza

Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Corporación Editora Nacional



DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO

Fundamentos y práctica

SERIE
Estudios Jurídicos

36



**UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR**
Ecuador

Toledo N22-80
Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426
www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

**César Montaña Galarza
y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo**

DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO

Fundamentos y práctica

**SERIE
ESTUDIOS JURÍDICOS
Volumen 36**



**CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL**

QUITO, 2014

Primera edición:

ISBN Corporación Editora Nacional: 978-9978-84-708-4

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador: 978-9978-19-619-9

Derechos de autor: 043118 • Depósito legal: 005043

Impreso en Ecuador, febrero de 2014

© **Corporación Editora Nacional**, Roca E9-59 y Tamayo

Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4558, 255 4658 • Fax: ext. 12

www.cenlibrosecuador.org • cen@cenlibrosecuador.org

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Toledo N22-80

Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426

www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

Supervisión editorial: Jorge Ortega • Diagramación: Sonia Hidrobo • Corrección de textos: Santiago Vizcaíno • Diseño de cubierta: Raúl Yépez • Ilustración de portada: Plano de Quito de 1805 • Impresión: Impresos Andinos S. A., Lérica E13-04 y Pontevedra, Quito.

La versión original del texto que aparece en este libro fue sometida a un proceso de revisión de pares ciegos, conforme a las normas de publicación de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y de esta editorial.

CONTENIDO

Presentación, <i>por Pablo Egas Reyes</i>	7
Presentación, <i>por Rodrigo Patiño Ledesma</i>	13
Introducción	19
I. CUESTIONES PRELIMINARES	21
Autonomía municipal	21
Derecho tributario municipal	26
II. PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL Y METROPOLITANO	29
Autoridad financiera municipal	29
Potestad tributaria municipal	30
Facultades de la administración tributaria municipal y metropolitana	31
III. RÉGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL Y METROPOLITANO	51
La Constitución de 1998 y la Ley Orgánica de Régimen Municipal	51
La Constitución de 2008 y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización	54
Capacidad normativa de los municipios en materia tributaria en las Constituciones de 1998 y 2008	55
Facultad normativa en materia tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados	57
Fuentes de la obligación tributaria municipal y metropolitana	61
La participación ciudadana y el mecanismo de la silla vacía en los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos	65
IV. EL CATASTRO PREDIAL MUNICIPAL Y METROPOLITANO	67
Origen y noción general del catastro	67

El catastro municipal y metropolitano en el Ecuador	67
Carácter multifinanciero del catastro	70
Identificación del predio: la clave catastral	73
El catastro de la declaratoria de propiedad horizontal	75
Ordenanzas municipales en materia de catastros	77
Aspectos especiales sobre el catastro municipal de bienes inmuebles en el Ecuador	85
V. IMPUESTOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS	87
Impuesto predial urbano	87
Impuesto por solar no edificado	100
Impuesto adicional sobre inmuebles no edificados en zonas de promoción inmediata	103
Impuesto predial rural	104
Impuesto de alcabala	116
Impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos	133
Impuesto a los espectáculos públicos	143
Impuesto de patente	154
Impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales	172
Impuesto a los vehículos	183
Impuesto al juego	189
VI. TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS	193
Tasas municipales y metropolitanas	195
Contribuciones especiales y contribuciones especiales de mejoras	202
VII. PERSPECTIVAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL Y METROPOLITANO	213
Racionalización y optimización del sistema tributario municipal	213
Compatibilización de las normas del régimen tributario municipal ecuatoriano con la Constitución y el Código Orgánico Tributario	216
Simplificación de la gestión tributaria local	216
Actualización de varias reglas del Régimen Tributario Municipal ecuatoriano para lograr seguridad jurídica	216
Incorporación de normas jurídicas que promuevan y estimulen conductas ecológicas, sociales y económicas responsables	217
Bibliografía	219
Los autores	227

PRESENTACIÓN

Dado el papel cada vez más importante de los municipios, al tener una serie de competencias establecidas en el artículo 264 de la Constitución de la República, tales como la planificación del desarrollo cantonal, control de la ocupación del suelo, vialidad, servicios públicos, tránsito, infraestructura física, preservar el patrimonio, entre otras, la administración y establecimiento de tributos locales se convierte en una actividad clave dentro de su tarea para cumplir con las competencias que les han sido asignadas.

Así los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) ya no solo deben esperar el financiamiento que les entrega el gobierno central por disposición constitucional,¹ sino que también tienen la obligación de generar sus propias rentas y recursos económicos,² ya que esto coadyuvará a confirmar su calidad de entidades de gobiernos seccionales efectivamente autónomas, que tienen un papel indispensable en el desarrollo del Estado.

Dentro de esta perspectiva, los municipios, como parte de sus rentas propias, administran tributos, los cuales los auxilian de forma importante en el devenir de sus acciones en la sociedad. Este financiamiento impositivo de los GAD tiene su peso específico dentro de estos entes, así por ejemplo los impuestos, tasas y contribuciones planificados y cobrados por algunos entes locales en el año 2012 son los siguientes: en el Municipio de Quito representaron el 61,60% de los ingresos (los ingresos totales fueron de US \$ 302.474.952); en el Municipio de Guayaquil representaron el 35% de los ingresos (los ingresos totales fueron de US \$ 367.000.000); y en el Municipio de Cuenca representaron el 30% de los ingresos (los ingresos totales fueron de US \$ 125.691.000). Esta información ratifica el valor del estudio y comprensión de los tributos que administran los municipios.

1. Constitución art. 271.- “Los gobiernos autónomos descentralizados participarán de al menos el quince por ciento de los ingresos permanentes... Las asignaciones anuales serán predecibles, directas, oportunas y automáticas...”.
2. Constitución art. 270.- “Los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado...”.

Desde la otra orilla y entrando en materia, también los gobiernos municipales son de las pocas organizaciones públicas que administran de forma completa los distintos tipos de tributos, e incluso, por autorización constitucional (art. 264 numeral 5 de la Carta Magna), tienen la competencia para “crear, modificar o suprimir mediante ordenanza, tasas y contribuciones especiales de mejora”, esto implica que a más de ser sujetos activos de las distintas imposiciones también tienen poder tributario para el establecimiento de tributos (solo tasas y contribuciones especiales de mejora). Al respecto Giuliani Fonrouge sostiene que “...tanto la Nación, como las provincias y los municipios, tienen poder originario o inherente por ser connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; las diferencias que pudieran existir no radican en la esencia del poder, sino en el ámbito de actuación de los organismos”.³

Una de las ramas del derecho tributario es el denominado derecho tributario municipal y seccional, que no es sino el conjunto de principios, normas y reglas establecidos por la legislación de un país para la creación y gestión de tributos que son administrados por los gobiernos autónomos descentralizados. Estos principios de creación y administración de imposiciones son los generales que se aplican para todo el sistema tributario de una nación, no obstante lo dicho, existen ciertas peculiaridades especiales por la naturaleza de los municipios y su actividad, que hacen que existan conceptos específicos en la aplicación de la normativa tributaria seccional. Tal vez lo más significativo en este caso sea la posibilidad de ejercer el poder tributario para tasas y contribuciones, y también el hecho de administrar tributos específicos y locales, que hacen necesario conocer de forma trascendente las distintas realidades de la tributación seccional.

De ahí la importancia de estudiar este tema en particular, que se convierte en indispensable dentro del devenir de un gobierno descentralizado, toda vez que toda su actividad tiene que estar sustentada en un componente de ingresos propios de estas entidades. Parte de estos ingresos son los tributos que administran y crean los organismos municipales, pero ¿cuál será el alcance jurídico tanto de la creación como de la administración de las imposiciones?, ¿la potestad tributaria de los GAD es ilimitada, en tanto en cuanto pueden establecer tasas, por ejemplo, de acuerdo a los servicios que presten a los administrados?, ¿será posible que los municipios puedan administrar tributos parecidos o similares a los de la administración central del Estado? Son tópicos que deben ser conocidos tanto por quienes administran estos tributos como por los potenciales contribuyentes que pueden existir en los distintos cantones.

El libro elaborado por los doctores César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, intitulado *Derecho tributario municipal: fundamentos y práctica*, que tengo el honor de comentarlo brevemente a través de estas líneas,

3. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. II, Buenos Aires, La Ley, 2005, p. 937.

cumple con suficiencia en esta tarea de comprender el alcance del derecho tributario seccional en nuestro país, así como entender el esquema y la aplicación de cada uno de los tributos que administran los municipios. El trabajo refleja la sapiencia académica que evidencia la experiencia docente de los autores, así como también su ejercicio pasado como funcionarios de alto rango en temas tributarios del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

Los autores en el estudio mencionado no se limitan solamente a describir y vislumbrar los distintos tributos analizados, sino que fundamentalmente realizan un ejercicio crítico de cada uno de ellos y de todo el sistema tributario local vigente en nuestro país. Así efectúan un aporte académico y científico en la materia, al indicar por ejemplo que dado “...los elevados niveles de asimetría, ineficiencia y discrecionalidad con que opera la gran mayoría de municipios del país, no es lógico que la administración tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos gestione una serie numerosa de impuestos, tasas y contribuciones especiales, todos ellos tributos regulados defectuosamente en el COOTAD”. Este pensamiento crítico no hace sino demostrar que la normativa que recoge el sistema impositivo local, aunque ha sido publicitado como una normativa de avanzada, lamentablemente no cumple con estos requerimientos en materia fiscal.

Dentro de esta misma línea los autores hacen un ejercicio de relación de la legislación tributaria municipal frente a los principios constitucionales de nuestra materia, y sobre el tema sostienen que “...porque tal como están planteados, a todas luces tales especies tributarias no permiten cumplir cabalmente los objetivos de los municipios y distritos metropolitanos, ni los principios constitucionales del régimen tributario, como son: progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. De la misma forma, el régimen tributario local vigente no cumple a cabalidad con la exigencia constitucional de priorizar la aplicación de los impuestos directos y progresivos”. Esta apreciación es preocupante en tanto en cuanto podría entenderse que el sistema impositivo de los GAD vigente en el Ecuador, se encuentra inadecuadamente establecido desde el punto de vista técnico, y más aún que el mismo no cumple ni siquiera con las premisas básicas previstas por la Constitución en materia de tributos.

Hay que destacar que cada uno de los tributos investigados y examinados por los autores en la obra estudiada, responden a una realidad legislativa que se ha vuelto común en los últimos años, esto es, el que se proceda a aprobar y promulgar leyes y normativas, sin que exista el suficiente debate, o que las mismas sean preparadas por personas que no tienen el conocimiento y experiencia suficiente. El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) no es la excepción, ya que, al tener una serie de temas inherentes dirigidos fundamentalmente a la organización y administración municipal, quizá los tópicos tributarios no fueron lo suficiente analizados en todo su contexto e importancia.

Sobre esto los autores sostienen que es “...necesario reformar varios preceptos del COOTAD, de tal forma que guarden coherencia con la norma suprema del Estado, así como con los tratados internacionales y el Código Orgánico Tributario”.

La obra se encuentra debidamente sistematizada y organizada de acuerdo a los principales temas que se pueden estudiar en esta materia. Así, en criterio de quien escribe, el libro se divide en cuatro partes. En la primera se hace una introducción, en donde nos enseñan las cuestiones preliminares del tema, así como el poder tributario y el régimen tributario municipal y metropolitano. Así se exponen tópicos tan importantes como: la autonomía municipal, el derecho tributario municipal, la autoridad financiera municipal, la potestad tributaria municipal, las facultades de la administración tributaria municipal y metropolitana, la Constitución de 2008 y el COOTAD, la capacidad normativa de los municipios en materia tributaria en las constituciones de 1998 y 2008, la facultad normativa en materia tributaria de los gobiernos, entre otros.

La segunda parte trata sobre un tema capital en el ámbito tributario municipal: el catastro, ya que su establecimiento tiene directa relación con el ejercicio tributario y también con el ejercicio de las otras competencias que tienen a su cargo los municipios. Dentro de esta cuestión los autores desarrollan tópicos tan importantes como el origen y noción general del catastro, el catastro municipal y metropolitano en el Ecuador, el carácter multifinanciarario del catastro, la identificación del predio: la clave catastral, los aspectos especiales sobre el catastro municipal de bienes inmuebles en el país, entre otros asuntos.

La tercera parte del libro comentado, que es la más extensa, estudia los tributos en particular: impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora. Los autores realizan un pormenorizado análisis de las distintas especies tributarias, en donde se explica el alcance de la normativa, incluso en muchas de ellas con la presencia de ejemplos prácticos, sin olvidar los inconvenientes que algunas de ellas presentan en situaciones particulares, e inclusive porque la actividad que están llamadas a gravar ya no existe o es prohibida en el Ecuador, como el caso del impuesto al juego. Hacen un análisis detallado del sistema de tasas y contribuciones especiales de mejoras, en donde dejan ver que existen problemas en la posibilidad de su establecimiento, por la existencia de criterios disímiles y distintos entre los GAD, que hace que su creación pueda rayar inclusive con el principio de seguridad jurídica. Esto también aplica para las otras clases de tributos.

Finalmente, la cuarta parte del texto nos presenta de forma directa el criterio de los autores sobre los temas anteriormente considerados, exponiendo su razonamiento técnico y académico, especialmente sobre el sistema tributario local y sobre las imposiciones vigentes en el Ecuador que aplican los municipios. Así en el capítulo séptimo denominado Perspectivas del Régimen Tributario Municipal y Metropolitano tratan temas tan interesantes como la racionalización y optimización del sistema tributario municipal, la compatibilización de las normas del régimen

tributario municipal ecuatoriano con la constitución y el código orgánico tributario, la simplificación de la gestión tributaria local, la actualización de varias reglas del régimen tributario municipal ecuatoriano para lograr seguridad jurídica, la incorporación de normas jurídicas que promuevan y estimulen conductas ecológicas, sociales y económicas responsables, entre otros contenidos.

La bibliografía del libro es cuantiosa, tanto desde el punto de vista de número de obras y autores como desde la importancia de las mismas. La diversidad de fuentes también es digna de destacar toda vez que evidencia la profundidad y seriedad con que los autores han acogido la tarea investigativa.

Quizá son dos los aportes fundamentales de la obra comentada: por un lado el presentar a la comunidad académica, profesional y a los propios entes seccionales, una radiografía muy próxima a la realidad, sobre cómo se encuentra en la actualidad la legislación tributaria municipal, en donde se destaca su análisis desde el punto de vista doctrinal, constitucional y legislativo, sin olvidar el examen de los tributos en particular, y que desde el punto de vista pedagógico es muy rico.

El segundo aporte tiene relación con la posición de los autores sobre esta realidad estudiada. Ellos no rehúyen las consideraciones críticas sobre temas trascendentales en la vida de los municipios, esto es, la diseminada forma de administrar y establecer tributos que tienen los entes seccionales en el Ecuador, que puede acarrear inconvenientes entre los propios GAD por los distintos criterios discrecionales que se pueden aplicar, y, fundamentalmente, que logren afectar los derechos de los administrados, a quienes en último término se deben estas entidades.

Todo lo expresado no hace sino el recomendar vivamente la lectura y estudio de esta obra, que se convierte, por su magnitud, en fuente obligatoria de consulta para los interesados en el tema, al momento de analizar un tópico, de efectuar una investigación, o simplemente para conocer la realidad tributaria municipal en el Ecuador.

Pablo Egas Reyes
Quito, junio de 2013

PRESENTACIÓN

Cumplir con la honrosa tarea encomendada por los autores resulta una labor difícil, porque presentar un libro, cuyo mérito es inobjetable y se valora por sí mismo dada la amplitud de la investigación jurídica y la claridad de la exposición, implica pretender glosar, vía comentario, lo analizado en cada uno de los capítulos de una obra cuya finalidad es la de ofrecer una concepción real del Derecho Tributario Seccional, con el riesgo de que al hacerlo se limite el sustento de un estudio desarrollado en forma didáctica, coherente y con rigurosidad científica, que investiga no solo la sustancia de la norma jurídica, sino su correcta interpretación y aplicación en la realidad. Por ello, me limitaré a discurrir sobre algunas reflexiones que surgen de la lectura de cada uno de los temas y capítulos de los que se sirven los autores para cumplir con su propósito de legar a la cultura jurídica ecuatoriana una obra de trascendencia, que comunica, enseña y es testimonio de un esfuerzo académico motivado en el deseo que surge de la lucidez de dos distinguidos maestros, cuya fructífera vivencia y experiencia en el campo profesional, en la cátedra especializada, en el foro y particularmente en el servicio público, es suficiente evidencia para destacar que los temas tratados constituyen un valioso legado jurídico que irrumpe en un ámbito del Derecho público, en el que no existen precedentes de literatura jurídica tributaria –falencia que es inexplicable dada la trascendencia que históricamente han tenido y tienen ahora los municipios y demás gobiernos autónomos descentralizados, erigidos como pilares fundamentales y cimientos de todo proceso democrático– lo que le da a la obra un valor adicional, pues tiene el mérito de llenar un vacío en el campo del Derecho tributario, pero su sola exclusividad no determina la jerarquía y el verdadero sentido de este auténtico tratado de Derecho que se ocupa del estudio de la naturaleza jurídica de la actividad administrativa municipal y el complejo fenómeno de la relación impositiva, que se presenta al lector a través del tratamiento jurídico de los aspectos sustanciales del quehacer público seccional, que proviene de un conocimiento profundo de la realidad del sistema tributario municipal, es decir, de una indiscutible tarea de especialistas en la materia.

Advertido que su calidad científica no resta su valor práctico, ni el principal propósito de quienes lo concibieron, el de ser útiles, porque toda obra humana es servicio y ese afán ha sido siempre la característica de toda actividad en la que han incursionado sus autores, ahora proporcionando a juristas, investigadores, docentes, estudiantes y funcionarios de los gobiernos autónomos, una herramienta que coadyuve al desarrollo de sus tareas y a los ciudadanos no expertos en temas de Derecho, un medio de información suficiente y didáctica, con un lenguaje asequible, que posibilita conocer el rol fundamental de los gobiernos descentralizados en la labor de la construcción de una nueva sociedad, cuyo fin es el de promover el desarrollo humano en una democracia fundada en la libertad, la igualdad, la solidaridad, la justicia y los derechos humanos, conocimiento que al mismo tiempo tiende a estimular su conciencia cívica, que motive el ejercicio pleno del derecho de participación en todos aquellos asuntos relevantes de la gestión de los entes seccionales, derecho que, a su vez, se complementa con el deber constitucional de contribuir en relación con la capacidad individual y en la medida definida en la norma.

La obra parte del análisis de la autonomía como un poder que se inscribe dentro de las relaciones de los municipios con el Estado, entes que si bien forman parte de una unidad política superior, se encuentran sustentados en normas, principios y cualidades específicas que las distinguen de las demás, cualidades que se derivan de su capacidad de autogobierno y de organización, dentro de las condiciones establecidas en la ley fundamental y el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, sobre este concepto, consideran los autores, que el poder de los entes seccionales, pero en particular el del municipio, es un poder originario, pero no opuesto a la soberanía nacional, que supone una manifestación directa de los pueblos para ejercer su propio gobierno, esto es, que los ciudadanos se involucren en la vida pública, superando la tutela excesiva del Estado, para hacer posible una gestión efectiva e independiente a través de una serie de actividades y prestaciones de servicios locales, y que el principio de autonomía se ha consolidado como un derecho que se sitúa en la base misma de una estructura democrática del país, pues jurídicamente consideran a las entidades seccionales como las unidades primarias y soberanas de gobierno dentro del sistema político nacional, bajo el fundamento de la descentralización, condición sustancial de la existencia de la democracia participativa, cuya expresión más cabal está manifestada en la intervención activa de los ciudadanos en el desarrollo y bienestar colectivo. Aseguran que ello tiene su fundamento en la organización política adoptada por el Estado en su carta constitucional, y es consecuencia de la existencia de un régimen de libertad política y de descentralización administrativa. Principios sobre los que articulan los fundamentos del poder jurídico, de la potestad tributaria, de las facultades legislativas y funciones de la autoridad tributaria municipal.

En cuanto a la obligación tributaria en particular, encuentran en los fundamentos Constitucionales del Derecho Tributario ecuatoriano el punto de partida

para establecer los principios sustanciales que rigen la actividad impositiva de los entes seccionales, y también el deber que atañe a todos los ciudadanos de aportar para hacer posible la gestión pública para el servicio a la comunidad.

Analizan los principios que se refieren a la capacidad legislativa del municipio, de la que argumentan no es absoluta, sino que ha de estar sometida al principio de reserva constitucional, lo que significa que los entes seccionales solo podrán establecer las prestaciones tributarias que la norma suprema establece como recursos de financiación local, manifestando que, jurídicamente, tal facultad se la ejerce por delegación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos.

Bajo los criterios anotados, la suficiencia financiera aparece como elemento fundamental, a través del cual se hace posible la autonomía manifestada en la capacidad efectiva para gestionar los servicios públicos, y asegurar el libre ejercicio de las competencias que corresponden al gobierno autónomo, anotan que parte de esa suficiencia proviene de los denominados ingresos propios, cuyas fuentes las analizan en los denominados tributos municipales: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Se estudia en forma crítica los impuestos a la propiedad, que tienen como objetivo regular el uso de suelo y la construcción urbana orientándolo hacia fines de desarrollo social, promover la vivienda de carácter popular y, de manera particular, a la obtención de recursos destinados a financiar los gastos que ocasiona el propio desarrollo urbano, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rural.

Para la determinación de la base de la obligación atribuida al contribuyente en estos tributos, se define la calidad de propietario, condición legal suficiente para generar el vínculo impositivo, y se precisa contar con el catastro, que se constituye en el registro analítico de la propiedad inmobiliaria, cuyo propósito para el municipio es el de ubicar, describir y señalar las características físicas de cada bien inmueble situado en su territorio, con el fin de detectar sus particularidades, conocer sus propietarios, registrar su valor y su situación legal, respecto a las personas naturales o jurídicas que aparecen como titulares del derecho sobre esos inmuebles, todo ello encaminado, entre otros fines, a la captación de recursos a través del cobro de diferentes impuestos a la propiedad inmobiliaria (predial y patentes, plusvalía). Por lo que, acorde al texto de este estudio, el catastro comprende un doble aspecto: el censal, que integra un inventario y registro de los bienes inmuebles y de sus propietarios, su localización, distribución en áreas homogéneas bajo el criterio de zonificación como una herramienta importante para las tareas de planeación urbana o rural; y el económico, como instrumento a través del cual se ejerce la potestad determinadora, esto es el valor del avalúo catastral que conforma la base para el cobro del impuesto predial y es el referente para todo tipo de actos o contratos sobre la propiedad inmueble.

Destaca también el análisis sobre los impuestos a las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos especiales, denominados en lenguaje tributario como

alcabala; el que corresponde al ejercicio de actividades industriales, comerciales o financieras que operen en cada cantón o impuesto a los activos totales; el de patente, relacionado con el ejercicio de actividades de carácter económico que se instalen o se encuentren realizando dentro de una jurisdicción cantonal, actividades que requieren obtener previamente y cada año el permiso de funcionamiento, para inscripción en el registro que mantiene la municipalidad respectiva.

Del impuesto a la propiedad de automotores destinados al transporte de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público, cuyos propietarios residan en el cantón respectivo, destacan los autores que el tributo constituye uno adicional al impuesto general que afecta a la titularidad del dominio de los vehículos que circulen en el país; consecuentemente, en materia de propiedad vehicular, se produce doble tributación, pues “...coexisten dos impuestos de la misma naturaleza en cuanto al hecho generador, sujetos pasivos y período de causación, con distintos sujetos activos (Estado central y municipio o distrito metropolitano), cuantificación, exenciones, deducciones y trámites administrativos, que al margen de la posible desproporción que se pueda generar en términos económicos por la vigencia de dos cargas impositivas que gravan una misma manifestación de riqueza, desdice la racionalización sistémica impositiva que debe primar en el país, capaz de procurar la conciliación y armonización de los tributos tanto de financiación nacional como local”.

El texto hace referencia minuciosa sobre los impuestos a los espectáculos públicos y al juego, a las tasas municipales cuyas prestaciones están vinculadas jurídicamente con valor monetario que corresponde a la prestación de servicios públicos por parte de los entes seccionales autónomos; se pronuncian sobre su naturaleza jurídica, categoría y ubicación dentro de la clásica división tripartita de los tributos, concluyendo que como ellas están incluidas dentro de las exacciones obligatorias de la ley y orientadas a financiar el gasto público, al constituir manifestaciones de carácter impositivo están sujetas a los principios generales de la tributación. Con igual rigor jurídico se realiza el estudio de las contribuciones especiales de mejoras, prestaciones que la ley establece con carácter obligatorio a cargo a las personas naturales o jurídicas que reciben un beneficio particular proveniente de una obra pública, con objeto de atender en forma parcial o total el costo de esa obra de interés general, advierten que este tributo constituye una fuente de ingresos muy importante para la hacienda seccional, y que la potestad de imposición, en este caso, se soporta jurídicamente en el supuesto de recuperar el valor invertido de las obras públicas realizadas.

Es justo reiterar la precisión del análisis en cuanto a la configuración de los presupuestos de hecho de cada una de las obligaciones impositivas estudiadas en este texto, su naturaleza jurídica, la forma de su determinación y las circunstancias objetivas respecto de las condiciones de plazos y tiempos de prestación, que se concretan en ejemplos prácticos motivados en el propósito de generar, a más de un do-

cumento de rigor académico, un instrumento pedagógico que oriente a los sujetos pasivos de las relaciones jurídicas que provienen de esos presupuesto en concreto.

Debemos destacar en este comentario, entre otros aportes de la obra, la posición crítica y propositiva que asumen los autores respecto a la necesidad de profundos cambios legales para el fortalecimiento del sistema financiero municipal, no solo en función de racionalizarlo y eliminar la discrecionalidad administrativa, sino en el planteamiento al legislador, para que se descarte la elaboración normativa sustentada en el criterio de una política fiscal entendida como instrumento exclusivamente económico, y se la conciba dentro de un sistema articulado sobre el principio de equidad, presupuesto básico y sustento del deber de tributación; de una suficiencia financiera indispensable para consolidar el progreso y los avances sociales, equilibrando el reparto de recursos a los ayuntamientos para conseguir el desarrollo armónico del país. La prioridad de los autores es entonces propugnar el establecimiento de un nuevo régimen jurídico que provea un adecuado régimen tributario seccional, que al tiempo que genere recursos a los municipios y entes descentralizados, sea neutral, sencillo, predecible y equitativo.

De este modo y a través de las glosas constantes en estas páginas, con la satisfacción que se disfruta al valorar la calidad indiscutible de este trabajo jurídico —que no es el primero que nos presenta César Montaña Galarza, ahora con la participación de su colega y amigo Juan Mogrovejo Jaramillo— cumplo con inmensa satisfacción el encargo de presentarlo a la opinión pública, en la confianza que colme lo vacíos señalados y que se constituya en instrumento de las transformaciones jurídicas que en ella se propugnan.

Considero necesario añadir que, dada la importancia y características de este tratado, los comentarios que anteceden forzosamente son parciales e insuficientes.

Rodrigo Patiño Ledesma
Cuenca, marzo de 2013

INTRODUCCIÓN

El actual marco constitucional ecuatoriano da cuenta del fortalecimiento de la descentralización en un modelo de Estado unitario, puesto de manifiesto en algunos aspectos torales. Para empezar, la organización territorial sufre modificaciones. En este sentido, aparecen las regiones como nuevas circunscripciones, se reafirman las provincias, municipios y parroquias rurales. El distrito metropolitano se erige también como unidad de gobierno territorial y como régimen especial, al igual que la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas y pluriculturales, por factores poblacionales, de conservación ambiental y étnico culturales, respectivamente.

Dentro de este esquema, se apostan gobiernos de corte subnacional para cada nivel territorial, con explícitos títulos competenciales y con patente de autonomía. Irrumpen así, con raigambre constitucional, los denominados gobiernos autónomos descentralizados, titulares de competencias que aunque exclusivas, también de posible manejo concurrente, dado la perspectiva de lograr un desarrollo equilibrado en todo el territorio nacional con soporte en los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana.

El posicionamiento de estos niveles de gobierno supone así un importante margen de autonomía, desplegada, sobre todo, en los ámbitos político, administrativo y financiero, para potenciar el ejercicio de las competencias a estos reconocidas. En el orden financiero, la transferencia regular y periódica de capital desde el Estado central y la habilitación para la captación de recursos propios impregnan un sentido de autosuficiencia que, sin embargo, palidece por la siempre visible limitación presupuestaria para la cabal satisfacción de las necesidades públicas.

De esta manera, toman real importancia para el sostenimiento de la hacienda municipal y metropolitana, los recursos financieros provenientes de los ingresos tributarios, aspecto que, desde la posición académica, merece un estudio conceptual de cierta profundidad, con incidencia aplicativa de los institutos tributarios que discurren en el espacio municipal y metropolitano, y que hacen parte del régimen tributario de nuestro país.

La obra que ahora sometemos a consideración del lector aborda en siete capítulos el Derecho Tributario Municipal ecuatoriano, que involucra categorías básicas como la autonomía, el poder tributario, la potestad de imposición plasmada

en el ejercicio de las facultades de la Administración tendentes, en último término, a asegurar el pago del tributo, los procedimientos administrativos correlativos a la activación de esas facultades, el mecanismo de la silla vacía como expresión fidedigna para concretar la participación ciudadana. Ya en el desarrollo de cada impuesto municipal y metropolitano, se examina la figura del catastro predial y las distintas imposiciones que operan en este ámbito. Respecto a la propiedad, el impuesto predial urbano, el impuesto predial rural, el impuesto por solar no edificado, los impuestos adicionales en zonas de promoción inmediata y el impuesto a los vehículos. En relación a la transferencia de dominio inmobiliario, el impuesto de alcabala y el impuesto a la utilidad en la transferencia de dominio de inmuebles urbanos y plusvalía de los mismos. En lo relativo a las actividades económicas, el impuesto de patente y el impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales. En cuanto a actividades culturales, deportivas, científicas, artísticas y de esparcimiento, el impuesto a los espectáculos públicos; y por último, con fines meramente informativos, dada su inaplicabilidad actual, el impuesto al juego.

La tarea explicativa que nos hemos propuesto respecto de cada impuesto ha conducido, en buena medida, a la formulación de casos prácticos que ponen de manifiesto la aplicación de la normativa pertinente, especialmente en la fase de liquidación impositiva, explicitando las disposiciones del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, así como de otras leyes y de varias ordenanzas municipales y metropolitanas.

Adicionalmente, se acomete, de manera general, el estudio de las tasas, las contribuciones especiales y las contribuciones especiales de mejoras, como parte del entramado tributario municipal y metropolitano, imbricadas obviamente a la gestión municipal, en el más amplio sentido, dado su carácter retributivo por efectos de la prestación de servicios públicos, del aprovechamiento del dominio público, del accionar administrativo institucional y de la ejecución de la obra pública, emprendimientos que a su vez denotan algunos de los frentes de acción propios del quehacer municipal y metropolitano.

Finalmente, se destinan algunas páginas de este texto para abordar las perspectivas del régimen tributario municipal y metropolitano, que obran respecto a su racionalización y optimización, a la compatibilización de normas previstas en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización con relación a la Constitución y al Código Orgánico Tributario, a la simplificación de la gestión tributaria y a más aspectos expuestos en el trabajo, que en conjunto aúnan justificativos para una futura reforma normativa en el ámbito tributario municipal y metropolitano.

Confiamos en que esta entrega, más allá de representar un acercamiento a la problemática tributaria municipal y metropolitana ecuatoriana, sea un acicate para la comunidad académica y profesional, en la producción de posteriores trabajos sobre tan importante y poco conocida materia.

I. CUESTIONES PRELIMINARES

AUTONOMÍA MUNICIPAL

El municipio ha sido entendido como una unidad jurídico-político-administrativa parte del Estado, usualmente identificado como un nivel de gobierno local y, por ende, distinto del gobierno central. Este instituto jurídico no debe su existencia a la irrupción del Estado nación que formalmente lo haya podido reconocer, pues su existencia data de tiempos inmemoriales que lo retrotraen a los albores de la organización de la sociedad.

En ese sentido, la convivencia de agrupaciones sociales asentadas en determinado territorio derivaba en relaciones de carácter comunitario, lo que exigía su organización y gobierno. Lo dicho implica sostener que el municipio, con connotación político administrativa, es concebido como una entidad que regenta, dentro de una circunscripción territorial perfectamente demarcada y definida, a la población asentada en él; de allí que también se lo identifique con la circunscripción territorial propiamente dicha, en la cual sus habitantes tienen cercanía a las autoridades municipales, de tal manera que pueden, por un lado, hacer conocer sus exigencias, y, por otro, controlar el ejercicio del poder municipal.

Se ha atribuido al municipio la misma naturaleza que tiene el Estado, por ello posee los mismos elementos como: el territorio, la población y el poder público, aunque referido a lo local, lo vecinal, que es algo que caracteriza a esta institución,¹ muy propia de los estados modernos.

Como parte formal de la organización del Estado nación, se reconoce al municipio como un nivel de gobierno local de vital importancia, que propende al desarrollo y bienestar de la población partiendo de la vecindad, debiendo, por lo mismo, sus atributos estar afianzados jurídicamente desde la esfera constitucional, que le dota de los instrumentos necesarios para el logro de sus objetivos y prohíja del

1. Antonio María Hernández (h), *Derecho municipal*, vol. I, *Teoría general*, Buenos Aires, Depalma, 1997, p. 243.

rango y legitimidad que en el complejo espectro político, jurídico y administrativo del Estado, su intervención requiere.²

Los aspectos citados nos remiten al concepto de autonomía municipal, elemento sustancial para comprender de mejor manera el rol del municipio. Al efecto, Salvador Dana Montaña se refiere a la autonomía en los siguientes términos:

Autonomía no es tan solo un conjunto más o menos grande de poderes más o menos extensos; es una cualidad específica de la corporación que las distingue de las demás: su capacidad de gobierno propio y, con más precisión, su capacidad de organizarse dentro de las condiciones de la ley fundamental o poder constituyente, de darse sus intenciones o poder legislativo y de gobernarse con ellas, con prescindencia de otro poder.³

Ya en el plano normativo encontramos que la Constitución de la República del Ecuador (CRE) de 2008, en lo relativo a la organización territorial del Estado, determina la conformación de regiones, provincias, distritos metropolitanos, cantones y parroquias rurales, y al mismo tiempo confirma el carácter autonómico de los distintos niveles de gobierno que regentan cada una de estas unidades territoriales, entre las que figuran los gobiernos municipales y distritales metropolitanos, concebidos –acogiendo las palabras de Charmi–⁴ para tutelar intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios.

El gobierno municipal, al igual que el resto de Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD), ejerce sus competencias en un espacio territorial determinado, en el que despliega su autoridad. El municipio se considera históricamente la expresión más representativa de la organización territorial y administrativa del país.

La autonomía municipal debe evidenciarse en el orden político, administrativo y económico-financiero,⁵ y estar sustentada principalmente en la Constitución.

2. Juan Carlos Mogrovejo J., *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional, 2010, p. 46.

3. Salvador Dana Montaña, *Teoría General del Estado*, México, Ed. Nacional, 1959, p. 201.

4. Hugo Charmi, “Autonomía”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. I, Buenos Aires, Driskill, 1986, p. 961.

5. En este sentido, el art. 5 del COOTAD dispone lo siguiente: “Autonomía.- La autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales prevista en la Constitución comprende el derecho y la capacidad efectiva de estos niveles de gobierno para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios, en sus respectivas circunscripciones territoriales, bajo su responsabilidad, sin intervención de otro nivel de gobierno y en beneficio de sus habitantes. Esta autonomía se ejercerá de manera responsable y solidaria. En ningún caso pondrá en riesgo el carácter unitario del Estado y no permitirá la secesión del territorio nacional.

La autonomía política es la capacidad de cada gobierno autónomo descentralizado para impulsar procesos y formas de desarrollo acordes a la historia, cultura y características propias de la cir-

Sin embargo, vale señalar que, en general, no se advierte la existencia de una autonomía municipal en términos absolutos, ni es conveniente que exista, porque no se puede reconocer dentro del Estado a otro poder totalmente independiente de él, más bien se constata fácilmente la vigencia de una autonomía relativa, que se explica mediante la revisión de los siguientes contenidos esenciales.

En primer término, situamos el *plano político*, en donde se observa que normalmente los dignatarios del órgano de gobierno y administración del municipio son elegidos directa y democráticamente, por representación directa, a través del voto secreto de los habitantes que se asientan en el territorio municipal correspondiente, en el caso ecuatoriano sea que se trate de un cantón o de un distrito metropolitano.

La elección de los gobernantes por parte de la población asentada en el municipio implica, por un lado, un ejercicio de participación democrática y, por otro, su autodeterminación, pero no la que pueda entenderse como ajena y aislada del sistema del que forma parte y al que se debe, cual es el del Estado unitario, sino la que permite la toma de decisiones fundamentales para enrumbar el desarrollo cantonal, es por ello que la Constitución, al delimitar las facultades del municipio, promueve al mismo tiempo unos mecanismos que neutralizan una visión secesionista de la organización estatal.

Constitucionalmente, el municipio está dotado de facultades para gobernar en su circunscripción, pero en comunión con el resto de prerrogativas reconocidas para el gobierno central y para los demás gobiernos autónomos descentralizados en los distintos niveles de injerencia de cada uno. Se encuentra asistido de facultad normativa que se plasma a través de la expedición de ordenanzas para regular ámbitos de administración, pero subordinados a la égida de la ley, expedida de manera exclusiva y privativa por la Asamblea Nacional como ente que encarna el poder Legislativo del Estado; situación que garantiza la sujeción del municipio

cunscripción territorial. Se expresa en el pleno ejercicio de las facultades normativas y ejecutivas sobre las competencias de su responsabilidad; las facultades que de manera concurrente se vayan asumiendo; la capacidad de emitir políticas públicas territoriales; la elección directa que los ciudadanos hacen de sus autoridades mediante sufragio universal, directo y secreto; y el ejercicio de la participación ciudadana.

La autonomía administrativa consiste en el pleno ejercicio de la facultad de organización y de gestión de sus talentos humanos y recursos materiales para el ejercicio de sus competencias y cumplimiento de sus atribuciones, en forma directa o delegada, conforme a lo previsto en la Constitución y la ley.

La autonomía financiera se expresa en el derecho de los gobiernos autónomos descentralizados de recibir de manera directa predecible, oportuna, automática y sin condiciones los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General de Estado, así como en la capacidad de generar y administrar sus propios recursos, de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución y la ley. Su ejercicio no excluirá la acción de los organismos nacionales de control en uso de sus facultades constitucionales y legales”.

a las reglas emanadas por aquel, y a su debida integración al engranaje jurídico y administrativo nacional.

Un rasgo que en el Ecuador escapa a la lógica recientemente señalada, sobre el reparto de competencias para emanar normas jurídicas con efecto general y obligatorio, que podría calificárselo como una expresión de autonomía en el más estricto sentido, se produce en la órbita tributaria municipal, tal cual veremos más adelante, al investírsele al municipio de facultad normativa para la creación, modificación o supresión de tasas y de contribuciones especiales de mejoras, así como para reducir en un importante porcentaje los montos a pagar por impuestos de beneficio municipal, dimensión que sería equiparable a la “facultad legislativa” en sentido amplio, y que se manifiesta también en la regulación de materias propias de las competencias atribuidas constitucionalmente y sin perjuicio de aquellas que en virtud del modelo de Estado unitario, su regulación primaria se reserva a la ley. De allí que en este campo sea nada despreciable la autonomía para normar, reconocida a los municipios ecuatorianos, e inclusive, en el caso de los distritos metropolitanos, con la facultad adicional para la creación, modificación o supresión de recargos y contribuciones de ordenamiento, y de la potestad facultativa para fijar un monto adicional sobre todos los consumos especiales, vehículos y al precio de combustibles, proclive, no obstante, esta última habilitación aludida, a serios cuestionamientos de orden constitucional por el quebranto del principio de reserva de ley, tópico que luego retomaremos.

En segundo lugar, en el *aspecto administrativo*, la autonomía municipal se ve reflejada en la posibilidad de expedir actos normativos que, desarrollando la ley, viabilizan la administración municipal desplegada en muchos ámbitos de gestión que le competen, pero que tiene su limitación precisamente por la supeditación a la Constitución y a la ley, en el marco de la debida articulación de la actuación municipal a las normas legales rectoras tanto en el orden nacional como a nivel descentralizado, expedidas de manera privativa por la Asamblea Nacional. Vale, sin embargo, añadir que, en términos de administración, en el Ecuador el municipio no depende de ningún otro ente público, por lo tanto, es autosuficiente.

Como tercer y último aspecto citamos el *económico-financiero*. Si bien la Constitución garantiza la dotación permanente de recursos económicos al municipio, según los parámetros y mecanismos allí señalados y de conformidad con las leyes de la materia, en los montos y condiciones allí previstos, todavía es palpable la dependencia de los gobiernos municipales al gobierno central, al estar este último a cargo de la entrega de los recursos económicos (principalmente mediante transferencias de capital), tarea que no siempre se realiza de manera oportuna ni técnica, lo que podría abrir una puerta para el manejo clientelar o político de los recursos, evidenciándose, por ende, en este campo una autonomía municipal relativa.

Pero es necesario aclarar también que el municipio ecuatoriano dispone de recursos que no provienen del gobierno central, y que forman parte de la hacienda

municipal (finanzas municipales dicho en términos más modernos), como son los generados, entre otros, por la venta de activos, arrendamiento de inmuebles, donaciones, multas, créditos y recaudación tributaria de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras, estos dos últimos tributos, que como ya hemos dicho, creados por acto normativo propio –ordenanza– en todos los elementos esenciales, lo que denota, en este punto, una auténtica manifestación de autonomía.

Cerramos esta parte haciendo mención a que según el art. 6 del COOTAD, ninguna función del Estado ni autoridad extraña puede interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados ecuatorianos, salvo lo que disponga la Constitución y las leyes de la República.⁶ Esta disposición jurídica establece lineamientos encaminados a garantizar la

6. El art. 6 del COOTAD, determina lo siguiente: “Garantía de autonomía.- Ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados, salvo lo prescrito por la Constitución y las leyes de la República.

Está especialmente prohibido a cualquier autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados, lo siguiente: a) Derogar, reformar o suspender la ejecución de estatutos de autonomía; normas regionales; ordenanzas provinciales, distritales y municipales; reglamentos, acuerdos o resoluciones parroquiales rurales; expedidas por sus autoridades en el marco de la Constitución y leyes de la República; b) Impedir o retardar de cualquier modo la ejecución de obras, planes o programas de competencia de los gobiernos autónomos descentralizados, imposibilitar su adopción o financiamiento, incluso demorando la entrega oportuna y automática de recursos; c) Encargar la ejecución de obras, planes o programas propios a organismos extraños al gobierno autónomo descentralizado competente; d) Privar a los gobiernos autónomos descentralizados de alguno o parte de sus ingresos reconocidos por ley, o hacer participar de ellos a otra entidad, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía, duración y rendimiento que razonablemente pueda esperarse en el futuro; e) Derogar impuestos, establecer exenciones, exoneraciones, participaciones o rebajas de los ingresos tributarios y no tributarios propios de los gobiernos autónomos descentralizados, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía; f) Impedir de cualquier manera que un gobierno autónomo descentralizado recaude directamente sus propios recursos, conforme la ley; g) Utilizar u ocupar bienes muebles o inmuebles de un gobierno autónomo descentralizado, sin previa resolución del mismo y el pago del justo precio de los bienes de los que se le priven; h) Obligar a gestionar y prestar servicios que no sean de su competencia; i) Obligar a los gobiernos autónomos a recaudar o retener tributos e ingresos a favor de terceros, con excepción de aquellos respecto de los cuales la ley les imponga dicha obligación. En los casos en que por convenio deba recaudarlos, los gobiernos autónomos tendrán derecho a beneficiarse hasta con un diez por ciento de lo recaudado; j) Interferir o perturbar el ejercicio de las competencias previstas en la Constitución este Código y las leyes que les correspondan como consecuencia del proceso de descentralización; k) Emitir dictámenes o informes respecto de las normativas de los respectivos órganos legislativos de los gobiernos autónomos descentralizados, especialmente respecto de ordenanzas tributarias proyectos, planes, presupuestos, celebración de convenios, acuerdos, resoluciones y demás actividades propias de los gobiernos autónomos descentralizados, en el ejercicio de sus competencias, salvo lo dispuesto por la Constitución y este Código; l. Interferir en su organización administrativa; m) Nombrar, suspender o separar de sus cargos a los miembros del gobierno o de su administración, salvo los casos establecidos en la Constitución y en la ley; y, n) Crear o incrementar obligaciones de carácter laboral que afectaren a los gobiernos autónomos descentralizados sin asignar los recursos necesarios y suficientes para atender dichos egresos. La

autonomía municipal. De entre ellos, nos interesa destacar la prohibición expresa contenida en el citado artículo, en el sentido de que toda autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados está impedida de derogar impuestos, establecer exenciones, participaciones o rebajas de los ingresos tributarios y no tributarios propios de esos gobiernos, sin resarcir con otras rentas equivalentes en su cuantía (letra e); así como la concerniente a emitir dictámenes o informes sobre las normativas de los gobiernos autónomos descentralizados, en especial, respecto a ordenanzas tributarias (letra k).

A partir de este criterio y, en mérito de los casos más comunes suscitados, resulta controvertida la aplicación de exoneraciones de impuestos municipales dispuestas en leyes distintas al COOTAD, por ocasionar un sacrificio fiscal que termina incidiendo en las finanzas municipales por la falta de las correlativas compensaciones, aunque tampoco podríamos soslayar, por efectos de política tributaria, la conveniencia y justificación de previsiones legales que dispensan el pago de impuestos –por razones de orden público, económico o social–, lo que podría suponer, para este caso concreto, morigerar el alcance de la autonomía a la que nos referíamos más arriba.

DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL

Si partimos del aserto según el cual el Derecho Tributario es un conjunto de normas que disciplinan y sistematizan todo lo atinente al tributo,⁷ sin importar cual sea, podemos sustentar que el Derecho Tributario Municipal (DTM) es un conjunto de normas jurídicas de orden público que disciplinan el tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras) de beneficio municipal, en sus diversas manifestaciones, así como las relaciones y las situaciones que generan tanto su creación como aplicación o gestión.

El Derecho Tributario Interno o Nacional, el Derecho Tributario Internacional y el Derecho Tributario Comunitario junto con el Derecho Tributario Municipal constituyen el rompecabezas completo que un jurista fanático de las cuestiones tributarias debe conocer, para tener una idea cabal del Derecho Tributario así como de su ámbito y alcance en términos de “régimen tributario” emanado del Estado

inobservancia de cualquiera de estas disposiciones será causal de nulidad del acto y de destitución del funcionario público responsable en el marco del debido proceso y conforme el procedimiento previsto en la ley que regula el servicio público, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar. En caso de que la inobservancia de estas normas sea imputable a autoridades sujetas a enjuiciamiento político por parte de la función Legislativa, esta iniciará dicho proceso en contra de la autoridad responsable.

7. Sobre el concepto de Derecho Tributario, véase, entre otros, Gian Antonio Micheli, *Curso de Derecho Tributario*, trad. Julio Banacloche, Jaén, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 75.

a través de todas sus administraciones públicas, a fin de solventar los problemas jurídicos que surgen entre el ente público acreedor de tributos y los sujetos pasivos o contribuyentes obligados a aportar para el sostenimiento del gasto público.

Esta disciplina, el Derecho Tributario Municipal, tiene un ámbito de cobertura amplio, toda vez que en el régimen jurídico estatal converge una multiplicidad de normas jurídicas, de diversa jerarquía, que se ocupan o que se relacionan con la tributación local. Estas normas corresponden, sobre todo, a los niveles constitucional, internacional, legal y reglamentario.

Las disposiciones constitucionales relacionadas con la tributación local definen principios del régimen, qué autoridades y cómo han de adoptar leyes y otras normas jurídicas como las ordenanzas, en materia de tributos que benefician a los municipios; también establecen los parámetros para que tales regulaciones no sean tachadas de inconstitucionales o, en su defecto, de ilegales.

Prescripciones jurídicas atinentes especialmente a impuestos municipales y ciertas exoneraciones de tributos, se ubican en tratados, convenios, pactos, acuerdos, etc., internacionales, suscritos por el Estado ecuatoriano con otros estados, con organismos internacionales, con la Santa Sede, entre otros actores de la sociedad cosmopolita.

Actualmente en el Ecuador el Código Orgánico Tributario (COT), el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), y otras leyes orgánicas y ordinarias, portan infinidad de disposiciones jurídicas sobre los tributos municipales y acerca de su aplicación. En esta dimensión también pueden calzar las ordenanzas, producto del ejercicio de la *facultad legislativa* -facultad normativa propiamente dicha- del concejo municipal, pero solo aquellas que crean, modifican, exoneran o extinguen tasas y contribuciones especiales de mejoras, toda vez que también por medio de ley dictada por la Asamblea Nacional, se puede obtener similares resultados, pero respecto a un marco competencial diferenciado del de los municipios y demás gobiernos autónomos descentralizados.

Finalmente, en el régimen jurídico tributario nacional están aquellas normas jurídicas de carácter reglamentario, que tienen como uno de sus fines el de desarrollar las leyes, tales como los reglamentos emitidos por la función Ejecutiva o, las ordenanzas para la aplicación de los tributos municipales, más concretamente de los impuestos.

II. PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL Y METROPOLITANO

AUTORIDAD FINANCIERA MUNICIPAL

Antes de revisar lo concerniente a la potestad tributaria y a las facultades de la Administración responsable de la aplicación de los tributos locales, es necesario que refiramos lo relacionado con la autoridad financiera, instancia pública que juega un rol singular en la gestión de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras que corresponden a este gobierno autónomo descentralizado.

Con tal propósito, se encuentra que el art. 339 del COOTAD prescribe que en cada gobierno regional, provincial y municipal (se entiende también al distrital metropolitano) habrá una unidad financiera encargada de cumplir funciones en materia de recursos económicos y de presupuesto. Al efecto, cada unidad financiera debe conformarse atendiendo la complejidad y volumen de las actividades que a la administración le compete desarrollar en el ámbito financiero, y de acuerdo con el monto de los ingresos anuales de cada gobierno autónomo descentralizado. Esta normativa legal sustenta lo disímil de la conformación de la unidad financiera en cada gobierno municipal, oficina que dará cuenta de las distintas realidades de los municipios a nivel nacional, y con mayor notoriedad la de los distritos metropolitanos.

Destacamos que la estructura de estas unidades, sus dependencias, funciones y atribuciones estarán definidas en los reglamentos respectivos. Esa reglamentación obrará a través de resoluciones del ejecutivo municipal. Obsérvese el art. 60 letra i) del COOTAD, que trata sobre las atribuciones del Alcalde, en donde constan las de resolver administrativamente todos los asuntos correspondientes a su cargo; expedir previo conocimiento del concejo, la estructura orgánico-funcional del gobierno autónomo descentralizado municipal; nombrar y remover a los funcionarios de dirección, procurador síndico y demás servidores públicos de libre nombramiento y remoción del gobierno autónomo descentralizado municipal. Disposición coherente con la contenida en el artículo 57 letra f) del COOTAD, que en referencia a las atribuciones del concejo municipal, incorpora la de conocer la estructura orgánico funcional del gobierno autónomo descentralizado municipal.

Conforme con el art. 339 del COOTAD, la unidad financiera estará dirigida por un servidor designado por el Alcalde municipal o metropolitano, quien deberá reunir los requisitos de idoneidad profesional en materias financieras y poseer experiencia sobre ellas.

Los deberes y las atribuciones de la máxima autoridad financiera municipal, diríase del director financiero, conforme con el art. 340 del COOTAD, son las que se derivan de las funciones que a la dependencia bajo su dirección le compete, que pueden constar en resolución del Alcalde, conocida por el concejo municipal, y por las previstas en el propio Código, entre las que resaltan la de resolver los reclamos que se originen de esa competencia y del reconocimiento de las atribuciones derivadas del ejercicio de la gestión tributaria, incluida la facultad sancionadora. Esta autoridad podrá incluso, previa autorización del Alcalde, dar de baja créditos incobrables.

POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL

El COOTAD ha dejado explicitado, en el marco de las competencias exclusivas atribuidas a cada nivel de Gobierno Autónomo Descentralizado, la facultad normativa en materia tributaria, con excepción dada para las juntas parroquiales rurales. Potestad que comporta la creación, modificación, exoneración y supresión, mediante ordenanza, de tasas y de contribuciones especiales de mejoras. En el caso de los municipios este campo de acción podría verse ampliado en ciertos eventos, inclusive respecto de los impuestos, según específicas previsiones del propio COOTAD, conforme iremos constatando a lo largo de esta obra.

Importa aclarar que la Constitución ecuatoriana vigente no hace referencia expresa a la facultad normativa tributaria más que para los gobiernos municipales y metropolitanos, pero sí deja consignado que por ley puede reconocerse esta atribución a los gobiernos regionales y provinciales, como en efecto queda en evidencia a través de la expedición del COOTAD. Asimismo, la Constitución nacional excluye el ejercicio de esta potestad normativa a las juntas parroquiales rurales, como nivel último de GAD. Sobre las competencias que les corresponden a los municipios, vale indicar que todas también les son atribuidas a los distritos metropolitanos.

En este último sentido mencionado, el art. 266 CRE señala que los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales y todas las que sean aplicables de los gobiernos provinciales y regionales, sin perjuicio de las adicionales que determine la ley que regule el sistema nacional de competencias. Aclara igualmente la norma citada, que en el ámbito de sus competencias y territorio, y en uso de sus facultades, los distritos metropolitanos autónomos expedirán ordenanzas distritales.

En virtud de esta disposición constitucional, tal como lo habíamos advertido más arriba, el art. 179 del COOTAD hace extensiva la facultad tributaria de los

gobiernos regionales a los gobiernos distritales metropolitanos, lo que los ubica en una posición ventajosa para la captación adicional de recursos financieros respecto a los gobiernos municipales.

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL Y METROPOLITANA

El mismo COOTAD reconoce a la máxima autoridad financiera municipal o distrital metropolitana las facultades propias de la gestión tributaria, diríamos las facultades de determinación y de recaudación de tributos, la de resolución de reclamos relativos a estos, así como la de imposición de sanciones a los infractores por contravenciones o faltas reglamentarias de orden tributario, pudiendo también dar de baja los créditos incobrables. Este reconocimiento resulta apropiado, comparando con la anterior normativa de la Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM), que al respecto no hacía mayores precisiones.

Se reconoce asimismo, a la administración municipal en el marco del ejercicio de la facultad recaudadora, la de delegación de la recaudación de tributos a particulares, que en ningún caso comporta la transferencia de la titularidad del crédito tributario en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria. De esto nos ocuparemos más detenidamente cuando revisemos las facultades de gestión que tiene el tesorero municipal.

Es de resaltar también en esta parte el mandato sobre la activación de medidas alternativas para la solución de controversias en materia de tributos locales, como la negociación y la mediación, especialmente para grupos de atención prioritaria, en el ejercicio de la acción coactiva dentro del procedimiento de ejecución, orientado al resarcimiento de obligaciones tributarias impagas, medidas que obrarán previa autorización del ejecutivo del gobierno autónomo descentralizado que se trate.

Enunciado este último que va en la línea de lo estatuido por el artículo 190 CRE, que reconoce al arbitraje, la mediación y a otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos, en las materias en las que se pueda transigir, y que, por lo mismo, podrían encontrar justificación y mayor ámbito de aplicación en tratándose de aspectos formales y procedimentales.

Enfatizamos que el actual marco jurídico nacional viabiliza el ejercicio de la facultad reglamentaria en materia tributaria por parte de los municipios y de los distritos metropolitanos, mediante la expedición de ordenanzas, producto del ejercicio legislativo en sede local.

Esta facultad que acabamos de señalar reviste suma importancia, porque habilita y permite el cobro de tributos, particularmente de los impuestos, por parte de los municipios y de los distritos metropolitanos que, huelga aclarar, para viabilizar su cobro no dependen de la expedición de reglamento alguno a cargo del ejecutivo

del gobierno central. Creemos que esta prerrogativa es expresión clara de un importante grado de autonomía financiera de estos niveles de gobierno de nuestro país.

Para el caso de las tasas y de las contribuciones especiales de mejoras, la facultad reglamentaria está engarzada como el debido complemento del ejercicio del poder tributario a cargo de los gobiernos municipales y distritales metropolitanos, pues la creación de esos tributos es manifestación palpable de potestad tributaria normativa, en tanto que su desarrollo es la expresión no solo de ese poder sino también de facultad reglamentaria, acompañada igualmente de la atribución para el cobro y persecución. Obsérvese entonces, en este caso, la convergencia que ocurre entre el poder tributario o potestad tributaria normativa y la potestad de imposición, la competencia y la función tributarias.

Resulta incuestionable que la gestión de los tributos de financiación municipal y distrital metropolitana comporta la activación por parte de la Administración Tributaria de esos niveles, de las facultades previstas en el Código Orgánico Tributario y que le son propias: facultad reglamentaria, facultad determinadora, facultad resolutive, facultad recaudadora y facultad sancionadora. Veamos someramente en qué consiste cada una de ellas.

Facultad reglamentaria de la Administración Tributaria municipal y metropolitana

Esta es una prerrogativa de orden público, que se materializa mediante la expedición de actos normativos que sirven para desarrollar el contenido de la ley. La Constitución en el artículo 143.13, que trata sobre las atribuciones y los deberes de la Presidenta o Presidente de la República, faculta la expedición de los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración.

En consonancia con esta disposición, el art. 7 del COT determina que el Presidente o Presidenta de la República, de manera privativa, ejerce la facultad reglamentaria para la aplicación de las leyes tributarias y que el Director General del Servicio de Rentas Internas (SRI) o el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), en el ámbito de sus competencias, pueden dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Prescribe igualmente, que ningún reglamento puede modificar o alterar el sentido de la ley, ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella; ni tampoco, en virtud del desarrollo reglamentario con el argumento de la interpretación de la ley, se puede suspender su aplicación, adicionarla, reformarla o no cumplirla.

Del tenor literal de la norma legal citada en el párrafo anterior, advertimos un contrasentido, puesto que, por un lado, consta la proclama sobre la exclusividad del ejercicio de la facultad reglamentaria al Presidente o Presidenta de la República

y, por otro, se reconoce esta atribución también a las máximas autoridades de las administraciones tributarias central y aduanera, respectivamente, lo que, aún siendo partes de la función Ejecutiva, podría derivar en conflictos y contradicciones, y propiciar un margen de dispersión normativa atentatorio al principio de la seguridad jurídica, así como al derecho a la seguridad jurídica, tal como lo reconoce nuestra Constitución por medio del art. 82. Por demás está recordar que la seguridad jurídica ha de primar en las relaciones entre la administración y el contribuyente.

No olvidemos que el art. 8 del COT prevé que las municipalidades pueden también ejercer la facultad reglamentaria, teniendo en consideración los parámetros reconocidos en nuestro régimen jurídico, para las administraciones tributarias central y aduanera, siempre que la ley lo reconozca.

Conforme a lo indicado, en el régimen tributario municipal ecuatoriano, la connotación de las ordenanzas, como actos normativos propios de los concejos municipales, se desdobla en dos situaciones claramente distinguibles: la primera, que identifica una capacidad legislativa –capacidad normativa– como expresión del poder tributario¹ reconocido constitucionalmente para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, y que en semejante dimensión encuentra también habilitación para la regulación de los elementos esenciales que los integran; y, la segunda, como instrumento útil para desarrollar el contenido de la ley, situación que se plasma, por ejemplo, en el escenario en donde discurren los impuestos, norma que, por lo mismo, toma ribetes de orden puramente reglamentario.

Los gobiernos municipales, en virtud del art. 264.5 CRE, que hace referencia a sus competencias exclusivas, se encuentran ungidos de la facultad para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, debiendo en el ámbito de sus competencias y territorio, y en uso de sus facultades, expedir ordenanzas cantonales.

En línea con lo explicado recientemente, el art. 57 del COOTAD, dentro de las atribuciones del concejo municipal, prescribe en la letra b), la de regular, mediante ordenanza, la aplicación de tributos previstos en la ley a su favor, reafirmada en el art. 492 del citado Código; y en la letra c) la de crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute.

Se puede observar, por lo mismo, que esta disposición legal, obrando en consonancia con lo establecido en la norma constitucional, reafirma las atribuciones del concejo municipal para la creación, modificación, exoneración y supresión de tasas y contribuciones especiales de mejoras (manifestación de poder tributario o potestad tributaria normativa); y, para la aplicación de los tributos creados por ley a su favor, diríase básicamente de impuestos (expresión de facultad reglamentaria).

1. Cfr. Rodolfo R. Spisso, “El poder tributario y su distribución”, en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2003, pp. 1-25.

También queda abierta la posibilidad de la regulación reglamentaria a través de ordenanza de las tasas y de las contribuciones especiales de mejoras de financiación municipal que sean creadas por ley, por ejemplo, las que de origen están prescritas en el COOTAD (arts. 566 y siguientes). No obstante lo dicho, como queda también indicado, cada gobierno municipal o distrital metropolitano puede crear –sin límite alguno– mediante ordenanza este tipo de tributos, lo que convierte el evento descrito en complementario y no superpuesto respecto al que la ley ya ha regulado previamente.

A diferencia de lo que sucede en la administración tributaria nacional (Servicio de Rentas Internas) cuando adopta resoluciones de carácter normativo, la administración tributaria municipal, ejercida a través de la Dirección Financiera de cada municipalidad, no ha sido investida del poder necesario para expedir actos normativos de efectos generales y obligatorios, por lo que le queda aplicar básicamente disposiciones jurídicas emanadas de la Asamblea Nacional (leyes) y del concejo municipal (ordenanzas).

Corresponde en este punto destacar que la iniciativa para la presentación de proyectos de ordenanza al concejo municipal o metropolitano en materia tributaria, es ejercida de manera privativa por el alcalde municipal o metropolitano. Así lo determina el art. 69 letra e) del COOTAD.

Ciertamente, dentro de las atribuciones del alcalde consta la de presentar, con facultad privativa, proyectos de ordenanzas tributarias que creen, modifiquen, exoneren o supriman tributos, en el ámbito de las competencias correspondientes a su nivel de gobierno.

Téngase en cuenta que esta prerrogativa reconocida al ejecutivo del gobierno municipal o metropolitano, referida a tasas y a contribuciones especiales de mejoras, también opera, en el caso de impuestos, de manera privativa para el Presidente o Presidenta de la República, tanto más con expreso reconocimiento constitucional. Al efecto, el artículo 135 CRE señala que solo la Presidenta o Presidente de la República puede presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.

Esta última remisión nos invita también a analizar la posición del principio de reserva de ley en materia tributaria. Así, el art. 132.3 de la CRE, sobre los casos en los que se requiere la expedición de ley, cita la necesidad de este instrumento normativo para efectos de crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones reconocidas constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados.

Más categórico en esta línea resulta el art. 301 de la CRE, norma que ordena que solo por iniciativa de la función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, señalando seguidamente que solo por acto normativo de órgano competente se

podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones, determinando finalmente que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Se entiende por tanto, que solo por medio de una ley –aprobada por la rama legislativa del poder público– pueden crearse, modificarse, exonerarse o suprimirse impuestos, y que por ley también pueden operar estos eventos en tratándose de tasas y de contribuciones especiales, distintas de aquellas que en ejercicio de las competencias atribuidas constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados puedan ser creadas, modificadas, exoneradas o suprimidas por normas regionales, ordenanzas metropolitanas, ordenanzas provinciales u ordenanzas municipales.² Baste revisar los arts. 262, 263, 264 y 266 de la Constitución, en correspondencia con el citado art. 132.3 de la misma norma fundamental. De esta manera, y apelando a un análisis integral o sistemático de la Constitución, es factible reconocer que en nuestro país ha operado un importante reparto del poder tributario, que se ubica con diversas magnitudes en los niveles central y descentralizado.

En observancia de las disposiciones constitucionales invocadas obra el COO-TAD, conforme puede advertirse de la revisión a los arts. 34 letra d), 47 letra f), 57 letra c) y 87 letra c), 179, 181 y 186.

Facultad determinadora de la Administración Tributaria municipal y metropolitana

Al iniciar este acápite recordemos que la obligación tributaria nace al tiempo de realizarse el supuesto de hecho previsto en la norma jurídica pertinente, pero su materialización opera en función de algunas actuaciones de los sujetos de la relación jurídico-tributaria. Es el caso de la determinación tributaria, esta puede ser ejercida tanto por la Administración en su calidad de sujeto activo del tributo, como por el administrado-contribuyente, como sujeto pasivo del tributo, en el marco de un acto declarativo.

La determinación de la obligación tributaria, como facultad de la Administración, puede ser ejercida en dos escenarios: el primero, que se constata cuando procede con la determinación de oficio que conlleva la imputación tributaria al obligado tras verificarse el hecho generador y la correlativa cuantificación de la obligación, observando el procedimiento, plazos y más condiciones consagradas en la ley o en la ordenanza, según corresponda; y, el segundo, en el espacio de verificación y fiscalización del acto determinativo de la obligación tributaria efectuado mediante declaración por parte del sujeto pasivo del tributo, que puede plasmarse en modificación o enmienda de la declaración tributaria, pudiendo conllevar la emisión de

2. José Oswaldo Casás, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, 1a. reimp., pp. 232-240, 327 y ss.

una determinación por parte de la Administración, contentiva de diferencias en su favor, o también la determinación del tributo ante la falta de declaración del contribuyente, obrando, asimismo, en sujeción al procedimiento, plazos y más condiciones establecidas en la ley o en la ordenanza, según corresponda por cada caso.

Al respecto, nuestro Código Orgánico Tributario prevé tres tipos de determinación: primero, la determinación a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria; segundo, la determinación a cargo del sujeto activo; y, tercero, la determinación mixta. Veamos someramente lo esencial de cada una de ellas.

La determinación a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria opera mediante declaración, observándose al efecto los plazos, requisitos y más especificaciones constantes en la ley o en la ordenanza aplicable. Declaración que es vinculante para el administrado, quien puede rectificar los errores de cálculo dentro del año de haberla presentado ante la Administración, siempre que esta no le haya notificado el error. Por ejemplo, son los casos regulares que ocurren en el marco de la gestión del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales.

La determinación a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria opera en los dos escenarios antes descritos, como ejemplo, podemos señalar los casos de los impuestos prediales urbano y rural y, en labor de verificación, del impuesto a los espectáculos públicos.

Finalmente, *la determinación mixta* se configura a partir del suministro de información por parte del contribuyente a la Administración, con la que esta última expide el acto determinativo. El ejemplo para esta situación sería el del impuesto a la utilidad en la transferencia de dominio de bienes inmuebles urbanos, caso en el cual una de las partes o las dos que intervienen en el contrato, proveen a los funcionarios municipales la información necesaria sobre la negociación, para efectos de actualizar el catastro predial y de liquidar la obligación por el tributo antes mencionado.

Es menester destacar que en el campo municipal, la facultad determinadora es ejercida por la Dirección Financiera –que tiene a cargo lo que ortodoxamente viene denominándose como “*hacienda municipal*”– parte integrante sustancial de la administración tributaria municipal, conforme con las prerrogativas reconocidas por el artículo 65 del COT, norma que prevé que esa administración corresponde al alcalde, quien la ejerce a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos determinados en la ley.³

3. En algunas municipalidades como la del Distrito Metropolitano de Quito por medio de ordenanza se han creado unidades administrativas propias y dependientes de la Dirección Financiera para ocuparse exclusivamente de los aspectos inherentes a la gestión tributaria, estas unidades han sido denominadas Dirección Financiera Tributaria, Dirección de Rentas o Dirección Metropolitana Financiera Tributaria. Incluso en una época reciente se creó también una unidad denominada Dirección Metropolitana de Administración Tributaria, de naturaleza esencialmente coordinadora y controladora de las tareas encomendadas a las direcciones de rentas (tributaria) y de catastros.

Merece resaltar también que en el ejercicio de la facultad determinadora, la Administración Tributaria dispone de plazos para su activación, pues fuera de ellos no tiene habilitación para ejercerla por configurarse la caducidad, en los términos que consagra el art. 94 del COT, disposición que, sin embargo, no prevé esta figura en el caso de determinación y liquidación de oficio, a cargo de la Administración, tan solo lo hace para la revisión de los actos determinativos emprendidos por esta, situación que según nuestro parecer genera un panorama incierto para el cómputo de intereses moratorios debido a su posible aplicación retroactiva, y a la imputación del recargo del 20 por ciento sobre el principal, en virtud del art. 90 del COT, norma jurídica que establece que el sujeto activo establecerá la obligación tributaria, *en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora*, según el art. 68 del mismo cuerpo legal, directa o presuntivamente, y que la obligación tributaria así determinada causará el recargo aludido.

Esta disposición amerita mayor precisión, porque no resulta admisible que en determinaciones tributarias a cargo del propio sujeto activo, casos en los que este dispone, construye y maneja la información para tales determinaciones, se recargue la obligación al sujeto pasivo, cuando este último prácticamente no tiene injerencia en el proceso de la determinación tributaria. Caso distinto y sobre el que parece basarse exclusivamente esta disposición legal es el de las determinaciones a cargo del sujeto pasivo-contribuyente, mediante declaración, e inclusive de aquellos que se identifican con el sistema de determinación mixta. Frente a estos dos eventos, la intervención del sujeto pasivo es necesaria, por lo que en ambos casos tiene mayor justificación la vigencia de dicha norma, cuya aplicación inclusive merecería una distinción sustentada en las acciones u omisiones culposas o dolosas en que incurriere el sujeto pasivo-contribuyente.

Al retomar el tema de la caducidad cabe señalar que la falta de previsión legal sobre el plazo en el que esta opere para el ejercicio de la facultad determinada, en los casos de determinación de la obligación tributaria a cargo del sujeto activo o mediante el sistema de determinación mixto, genera en la práctica dificultades especialmente negativas para el obligado tributario. De allí que es dable que se pongan en evidencia dos situaciones fácticas que referimos seguidamente.

La primera, que la Administración Tributaria determine retroactivamente la obligación por los años que corresponda según los plazos de prescripción de la acción de cobro, los mismos que se encuentran establecidos en el art. 55 del COT,⁴ con lo cual se fija un límite en dicha aplicación retroactiva. Más complejo aún

4. El primer inciso del art. 55 del COT señala: Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si esta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

resultará el panorama, si para estos casos se adiciona a la obligación principal los intereses de mora tributaria, que de suyo son gravosos.

Sucede que el análisis del plazo de prescripción y de los intereses de mora también abarca a la figura de la exigibilidad⁵ prevista en el COT, y precisamente del discernimiento que se haga sobre la exigibilidad se aclarará y fundamentará tanto el inicio en el cómputo de los plazos de prescripción de la acción de cobro y de la obligación, como la imputación de los intereses de mora. En el primer caso, añadida también la condicionante de la impugnación del acto determinativo, en virtud de la cual el plazo de prescripción empezaría a correr cuando el acto administrativo resolutivo que atienda el reclamo o recurso planteado se encuentre ejecutoriado o cuando la sentencia judicial expedida con base en la acción planteada en sede judicial se encuentre igualmente ejecutoriada. Obsérvese asimismo, que el plazo de prescripción empezaría a correr cuando el acto determinativo se encuentre firme, esto en el evento que sobre dicho acto no se haya producido reclamo en sede administrativa dentro de los 20 días de notificada la determinación por la Administración Tributaria. De todas formas, de la redacción de los arts. 19 y 55 del COT, es posible constatar distintos lapsos para verificar la exigibilidad de la obligación tributaria, por un lado, y el inicio del cómputo en el plazo de prescripción, por otro.

Queda de manifiesto que esta interpretación de las disposiciones tributarias citadas tiene también soporte en la afirmación de que con la realización del hecho generador previsto en la norma jurídica aplicable, nace la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente. Baste citar, por ejemplo, que en el impuesto predial urbano, el hecho generador lo constituye la propiedad de un bien inmueble ubicado dentro del perímetro urbano o que, en el caso del impuesto de patente, el hecho generador consiste en el ejercicio permanente de una actividad económica sea comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional. En estos dos eventos, el hecho generador no se verifica con la incorporación del predio o inmueble en los catastros municipales o de la actividad económica objeto de gravamen, sino tan solo con las evidencias que den fe, en el primer caso, de la titularidad de dominio del predio urbano (título de dominio) y, en el segundo, del ejercicio efectivo de la actividad económica (inspección *in situ*, autorizaciones, emisión de comprobantes de venta, etc.). Empero, no olvidemos que en aras de la justicia en la imposición, para cualquiera que sea el caso planteado acerca de la verificación del hecho generador, siempre habrá de evidenciarse, además, una cierta capacidad para contribuir,

5. El art. 19 del COT prevé: Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas: 1a. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y 2a. Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

principio sustancial que en nuestros regímenes constitucional y legal aún no han sido incorporados.

La segunda situación, que la Administración Tributaria determine la obligación desde el año en el que se ponga de manifiesto el ejercicio de la facultad determinadora, siendo inmediatamente exigible para ese año, esto es, a partir de la notificación de la determinación, en tanto que para los siguientes años deberá observarse el período de causación que a cada tributo corresponda, para así coleccionar la exigibilidad en cada uno de ellos. En este escenario, los intereses de mora tributaria se sumarían a la obligación principal, cuando se constate la exigibilidad de la misma.

A partir de la revisión del art. 94.3 del COT, la Administración Tributaria dispone de un año para verificar los actos de determinación que hubiere efectuado bajo el sistema de determinación a cargo del sujeto activo (liquidaciones de oficio) o por el sistema de determinación mixto. Esta disposición en la práctica también conlleva algunas complicaciones. Diremos que como accionar regular y cotidiano de la Administración Tributaria municipal, la verificación de los actos de determinación (a cargo del sujeto activo o, de modo mixto) no se enmarca en todos los casos ni en estricto sentido, en el plazo fijado en la ley, esto es en 1 año contado desde la notificación del acto determinativo.

Al respecto, pensemos, por ejemplo, en el caso de que un contribuyente adeude el impuesto predial urbano por su propiedad inmueble, desde tres años atrás (2010, 2011, 2012), y que la información económica correspondiente al inmueble objeto de gravamen registrada en el catastro predial ha sufrido modificaciones para el año 2013, actualización de la información que ha generado decremento en el avalúo predial. De conformidad con la norma citada, pese a existir minoración del avalúo (considerando también el decremento para bienios anteriores), la merma del impuesto predial operaría en el año 2013, y si acaso en el año 2012 (si se observa el plazo de 1 año contado desde la notificación del acto determinativo), por lo que para los años 2010 y 2011, por efectos de la aplicación de esa disposición, pese a existir decremento de avalúo, es decir, disminución de la base imponible del impuesto predial, el importe del impuesto no sufriría ninguna resta, procedimiento que a todas luces nos parece incoherente; por ello, no es poco usual que la Administración Tributaria, privilegiando el criterio de justicia en la tributación, modifique los avalúos –y por ende los impuestos prediales– por los años en los que se constate los valores pendientes de pago, sin considerar el plazo de caducidad, que para este evento lo prevé el art. 94.3 del COT. Por lo demás, un accionar en este sentido coadyuvaría para proveer seguridad jurídica y justicia en la aplicación del tributo.

Corresponde recordar que todos los actos de la administración pública son reglados, consecuentemente, las actuaciones de la Administración Tributaria deben

enmarcarse en normas jurídicas preexistentes que regulan la gestión tributaria, y que están contenidas preponderantemente en la ley.

Visto así las cosas, creemos que resulta imperioso la reforma del art. 94 del COT, debido a los efectos dañosos que derivan del vacío normativo evidenciado, y más notorio aún para el caso de la gestión tributaria municipal, en el que la construcción y el mantenimiento del catastro predial se encuentran estrechamente vinculadas con la aplicación de varios tributos de beneficio local.

Facultad resolutoria de la Administración Tributaria municipal y metropolitana

Esta facultad está inmersa dentro de las funciones propias de la gestión tributaria a cargo de la Administración. Para el caso municipal, esta prerrogativa es ejercida por la máxima autoridad de la unidad financiera de cada una de las municipalidades, al tenor de los artículos 339 y 340 del COOTAD, ya señalados. Esta expresión del poder público radica en la atención de los reclamos planteados por los contribuyentes de obligaciones tributarias municipales, por la impugnación de actos determinativos emitidos por la Administración, sean de los ejercidos de oficio o de aquellos derivados de la verificación de las declaraciones realizadas por los contribuyentes. Igualmente procede en los casos de pago indebido o de pago en exceso, aunque en este último supuesto por prescripción legal deban ser sustanciados como “solicitudes”, empero, en la práctica, por su naturaleza y connotación, la atención debe asimilarse a la que se otorga a un reclamo administrativo, de allí que pensamos que la diferenciación legal resulta inoficiosa.

Dentro del procedimiento de sustanciación del reclamo administrativo tributario, se prevén términos para su aclaración o ampliación, presentación de informes de otras instituciones del sector público, plazos para evacuación de pruebas y audiencia, de considerarse necesario, para finalmente llegar a la resolución, la que deberá expedir la Administración dentro de los 120 días hábiles contados a partir de la presentación del reclamo. Esto es así, salvo los casos en los que se haya ordenado la presentación de informes a cargo de otras instituciones del sector público, en los que se suspende el decurso del plazo hasta la remisión de los mismos, dentro de los períodos fijados por la propia ley tributaria ecuatoriana.

Para el ejercicio de esta facultad es imprescindible que la resolución que se adopte sea motivada y que explice la documentación y actuaciones que la fundamentan, así como las disposiciones normativas pertinentes. Además, la resolución emanada ha de decidir sobre todas las cuestiones planteadas por el contribuyente y acerca de aquellas derivadas del o de los expedientes acumulados.

Como se podrá deducir a partir de lo que acabamos de analizar, la motivación del acto administrativo por el que la Administración se pronuncia resolviendo un reclamo tributario planteado por el contribuyente es a todas luces indispensable,

porque de su evidencia se puede, en mayor grado, demostrar la existencia de una relación lógica entre los fundamentos jurídicos y los fácticos, lo que sustenta el sentido del pronunciamiento, dentro de un ejercicio de valoración administrativa, capaz de brindar mayor certeza de lo actuado y, por lo mismo, promover la seguridad jurídica.

A falta de la motivación del acto administrativo, queda abierta la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar una impugnación, e inclusive yendo más lejos, la de exigir la nulidad del acto administrativo, pretensión que, de prosperar, puede repercutir en sanciones a cargo de los funcionarios responsables, conforme lo determina mandatoriamente el art. 76.7 letra l) de la Constitución.

De no existir pronunciamiento debidamente motivado por parte de la Administración, dentro del plazo antes señalado, se configurará de manera automática el silencio administrativo positivo, lo que conlleva la aceptación tácita del reclamo planteado por el contribuyente. Esta consecuencia claramente implica una especie de sanción para el ente público que no atendió oportunamente el reclamo planteado por el administrado, resultado que, a su vez, precautela el derecho ciudadano a una atención ágil a sus pretensiones.

Actualmente, no queda definido en el COOTAD que las reclamaciones tributarias deban obrar conforme a las regulaciones del Código Orgánico Tributario, norma general y básica de la materia en el Ecuador, ya que manifiesta, de manera abierta y simple, que la presentación, tramitación y resolución de reclamos sobre tributos municipales o distritales, se sujetará a lo dispuesto en la ley. Cabe entonces preguntarnos ¿en qué ley o cuál ley debe primar de haber regulaciones prescritas en más de una?, caso específico del COOTAD y del COT referidos. Por nuestra parte pensamos que resulta indiscutible que, en virtud del principio de especialidad, la legislación convocada para dilucidar las reclamaciones tributarias es, sobre todo, la contenida en el Código Orgánico Tributario.

De vuelta a nuestro análisis, el COOTAD señala que la resolución debidamente motivada se expedirá y notificará en un término no mayor a 30 días, contados desde la fecha de presentación del reclamo, dejando aclarado que si no se lo hace de esta forma, se asumirá que el reclamo ha sido resuelto a favor del administrado, operando, por ende, el silencio administrativo positivo, con los efectos propios que este produce y, al mismo tiempo, habilitándole para acudir ante la justicia contenciosa administrativa para exigir su cumplimiento.

Así también, como habíamos señalado, el art. 132 del COT establece que las resoluciones por reclamos tributarios se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo o, al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa; plazo que obra en la generalidad de los casos, exceptuando en aquellos en los que el contribuyente solicite informes de otras entidades públicas; en los que se abra término de prueba; y en los que se inicie procedimiento paralelo por determinación complementaria;

así como en el caso de las reclamaciones aduaneras. Tenemos entonces, que en los tres primeros supuestos recientemente citados, se genera la suspensión del reclamo hasta la evacuación de los eventos que motivaron su suspensión y, en el último, se define un plazo de treinta días, pero estos tratamientos diferenciados derivan del propio COT; con todo, el plazo máximo de resolución de reclamos, sin contar los tiempos de suspensión es de 120 días hábiles.

Téngase en cuenta que en materia tributaria las categorías referentes al aspecto temporal, es decir, el término y el plazo, operan conforme al art. 12 del COT, así: los plazos o términos en años y meses serán continuos y fenecerán el día equivalente al año o mes respectivo; y los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles.

Reiteramos que somos del criterio de que por la especificidad de la materia tributaria, que encuentra desarrollo en lo material y en lo formal preponderantemente en el Código Orgánico Tributario, debe ser este el ordenamiento jurídico a observarse de manera principal, tanto más que, en el procedimiento tributario, tanto en la esfera administrativa como en la jurisdiccional, constituye la primera fuente legal de remisión. De hecho, el COOTAD en algunos pasajes de la normativa que contiene, reconoce que en el tratamiento tributario se estará a las disposiciones del COT, casos concretos son los de los arts. 380 (apremio sobre el patrimonio en el marco del procedimiento coactivo), 524 (obligados tributarios en general), 558 (sujeción pasiva) y disposición transitoria décimosexta (gestión de impuestos transferidos a las regiones).

Recurso de revisión en materia tributaria municipal y metropolitana

Es de destacar que en sede administrativa se ha previsto la eventual activación del recurso de revisión de un acto administrativo firme (que bien puede ser una determinación tributaria) o una resolución dictada en virtud de una solicitud o reclamo, expedida por la máxima autoridad de la Dirección Financiera de la municipalidad, ante el Alcalde, quien tiene la potestad facultativa extraordinaria de iniciar de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de la resolución ya ejecutoriada, o de algún otro acto administrativo en firme expedido por el inferior, y que generalmente se refiere al acto determinativo de la obligación tributaria, un proceso de revisión de tales actos, en los que se constate errores de hecho o de derecho, que el Código Orgánico Tributario enuncia en el art. 143.⁶

6. Véase sobre el particular los arts. 411 y 412 del COOTAD, y 413 del mismo Código, respecto a la revisión de oficio.

Es pertinente señalar que el recurso de revisión es de carácter extraordinario, porque opera contra actos administrativos firmes o ejecutoriados, estos últimos, en tratándose de resoluciones. Como queda indicado, las resoluciones objeto de revisión por parte del Alcalde en virtud de la interposición del recurso, son aquellas que en su momento fueron emitidas por el Director Financiero, como responsable de la unidad financiera municipal.

A su vez, el Alcalde debe resolver el recurso de revisión en el plazo máximo de 110 días hábiles contados desde la fecha de su presentación, si se hubiere abierto un sumario para la presentación de pruebas; y de un plazo máximo de 90 días hábiles a partir de la presentación del recurso, si este se hubiere referido a cuestiones de puro derecho, caso en el cual no se requiere la apertura de sumario.

Las resoluciones que se dicten en atención al recurso de revisión que se presente, gozan de las presunciones de legitimidad y de ejecutoriedad. En la legislación nacional, a más de este recurso, no se admite ningún otro en la vía administrativa, cabe indicar, sin perjuicio de la acción contenciosa que pueda instaurarse por iniciativa de algunos de los sujetos de la relación jurídica tributaria, a tenor de lo dispuesto por el inciso final del art. 593 del COOTAD, que manda lo siguiente: “Los reclamos de los contribuyentes, si no se resolvieren en la instancia administrativa, se tramitarán por la vía contencioso tributaria”.

Es menester también indicar que en varios pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia, ha quedado establecido que no opera el silencio administrativo como aceptación tácita de la pretensión del recurrente en el procedimiento instaurado para la evacuación del recurso de revisión, precisamente por su naturaleza de recurso extraordinario.

Consultas y peticiones en materia tributaria

Las consultas y peticiones planteadas por los administrados ante la Administración, se enmarcan en los ámbitos de la información y apoyo al contribuyente,⁷ y son atendidas mediante la expedición de una resolución.

Para el primer caso, la consulta se formula por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria para el debido entendimiento del alcance de la norma o normas jurídicas a aplicarse en cada caso concreto, disponiendo la Administración de 30 días hábiles para su evacuación. La absolución de la consulta formulada por los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, será vinculante para la administración tributaria; y, en el caso de ser planteada por las federaciones y

7. Acerca de esta temática, entre otros, Addy Mazz, “La consulta tributaria en el marco de la información y asistencia al contribuyente”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pp. 1491-1517.

asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, únicamente poseerá carácter informativo.

Para el segundo caso, en el de las peticiones, no se precisa en el COT el período del que dispone la Administración Tributaria municipal para emitir resolución; sin embargo, cabe considerar que por no revestir de mayor complejidad su sustanciación y análisis, debería observarse lo dispuesto en el art. 28 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada, en el que se establece el plazo de 15 días hábiles para su evacuación, bajo prevenciones, caso contrario, de silencio administrativo,⁸ en el marco de la observancia del derecho constitucional de petición, reconocido como un derecho de libertad, según lo prescrito por el art. 66.22 de la norma fundamental, que en la parte medular dice lo siguiente: “El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas”.

El art. 387 del COOTAD también hace referencia al plazo de resolución en los procedimientos administrativos, indicando que el plazo será en que fije la normativa de cada nivel de gobierno y que a falta de tal previsión, la resolución deberá expedirse en un plazo máximo de 30 días. Tal como se indicó, el plazo para la resolución de solicitudes y peticiones tributarias no está previsto en el COT, por lo que la disposición última citada del COOTAD, vendría a definir el plazo para la sustanciación y resolución de este procedimiento administrativo; en tanto que

8. Ley publicada en el Registro Oficial No. 349, de 31 de diciembre de 1993, cuyo art. 28 dispone lo siguiente: “DERECHO DE PETICIÓN.- Todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor a quince días, contados a partir de la fecha de su presentación, salvo que una norma legal expresamente señale otro distinto. En ningún órgano administrativo se suspenderá la tramitación ni se negará la expedición de una decisión sobre las peticiones o reclamaciones presentadas por los administrados. En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta en favor del reclamante. Para este efecto, el funcionario competente de la institución del Estado tendrá la obligación de entregar, a pedido del interesado, bajo pena de destitución, una certificación que indique el vencimiento del término antes mencionado, que servirá como instrumento público para demostrar que el reclamo, solicitud o pedido ha sido resuelto favorablemente por silencio administrativo, a fin de permitir al titular el ejercicio de los derechos que correspondan. En el evento de que cualquier autoridad administrativa no aceptare un petitorio, suspendiere un procedimiento administrativo o no expidiera una resolución dentro de los términos previstos, se podrá denunciar el hecho a los jueces con jurisdicción penal como un acto contrario al derecho de petición garantizado por la constitución, de conformidad con el artículo 212 del Código Penal, sin perjuicio de ejercer las demás acciones que le confieren las leyes. La máxima autoridad administrativa que comprobare que un funcionario inferior ha suspendido un procedimiento administrativo o se ha negado a resolverlo en un término no mayor a quince días a partir de la fecha de su presentación, comunicará al Ministro Fiscal del respectivo Distrito para que este excite el correspondiente enjuiciamiento”. Esta disposición fue reformado por el art. 12 de la Ley No. 000, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 144 de 18 de agosto de 2000.

para los derivados de reclamos, consultas y recurso de revisión, el COT los señala expresamente y que son aplicados por la Administración Tributaria municipal.

Facultad recaudadora de la Administración Tributaria

Esta facultad también discurre en el marco de las funciones de gestión tributaria a cargo de la Administración Tributaria municipal o distrital metropolitana. La recaudación de los ingresos de los gobiernos autónomos descentralizados se hará directamente por la unidad financiera, sin perjuicio de que también se acuda al mecanismo de la delegación con el propósito de la recaudación. Corresponde entonces decir que la recaudación de los ingresos tributarios de los gobiernos municipales y distritales metropolitanos está bajo la responsabilidad de la respectiva unidad financiera. Al efecto, la máxima autoridad financiera deberá aplicar el principio de la separación de las funciones de caja y de contabilidad.

Tesorero

Cada gobierno municipal o distrital metropolitano deberá contar con un tesorero, que es un funcionario designado por el ejecutivo del nivel de gobierno que se trate. El tesorero es el responsable ante la máxima autoridad financiera del cumplimiento de sus deberes y atribuciones que constan en el reglamento aprobado para el efecto por cada gobierno autónomo descentralizado. Su superior inmediato es la máxima autoridad financiera.

El tesorero es el funcionario recaudador y pagador de los gobiernos autónomos descentralizados y es el responsable de los procedimientos de ejecución coactiva, sea que se trate de créditos de naturaleza tributaria u otros. En el marco de sus funciones, el tesorero está obligado a recibir el pago de cualquier crédito, sea este en forma total o parcial, de naturaleza tributaria o de cualquier otra.

Cuando el ciudadano realice pagos parciales, los abonos se anotarán en el respectivo título de crédito o en el registro correspondiente y se contabilizarán diariamente, de acuerdo con el reglamento que al efecto se dictará.

A falta de pago voluntario por parte del contribuyente, particularmente en el caso de las obligaciones tributarias, el tesorero puede ejercitar dentro del procedimiento de ejecución ante una obligación impaga, la acción coactiva para el resarcimiento del adeudo, disponiendo de las prerrogativas propias del ente público para dicho cometido, que van en consonancia con el principio de autotutela administrativa.

En esta fase de gestión, es posible también por parte del contribuyente –al amparo de disposiciones previstas en el Código Orgánico Tributario– la presentación de la solicitud de facilidades de pago, que pueden ser concedidas por parte de la Administración municipal a través de la máxima autoridad de la unidad fi-

nanciera, hasta por el lapso de 6 meses; y, por el Alcalde, hasta por el lapso de 2 años. En ambos casos, para que procedan las facilidades, debe consignarse el 20% de la totalidad de la deuda dentro de los 8 días de notificada la resolución dictada para el efecto. La concesión de facilidades de pago impide la instauración del procedimiento de ejecución o lo suspende si este ya empezó, pero puede iniciarse o reactivarse –según el caso– si el contribuyente incumple con el compromiso de pago expresado y autorizado, respecto a uno o a más dividendos impagos.

Es conveniente explicar que en ningún caso se deben conceder facilidades de pago sobre los tributos percibidos o retenidos por agentes de percepción o de retención, respectivamente.⁹ Por citar un ejemplo, en el caso municipal o distrital metropolitano identificamos respecto al impuesto a los espectáculos públicos, la figura del agente de percepción del tributo en la persona del promotor u organizador de un espectáculo público. Esta imposibilidad prevista en la ley de la materia resulta del todo pertinente, porque se ponen en juego recursos públicos, que no han sido entregados al fisco pese a haber sido recaudados –léase también “percibidos”– de manos de quienes los sufragaron, en este caso de los adquirentes de las entradas o potenciales espectadores. Debemos acotar igualmente que este hecho hipotético es calificado como infracción (delito de defraudación), por lo que merece sanciones severas, entre las que pueden comprenderse inclusive penas privativas de la libertad.

El resarcimiento de la obligación tributaria municipal impaga se sustenta en el título de crédito contentivo de la misma, que a su vez fundamenta el procedimiento de ejecución coactiva, respecto del cual deben observarse las especificaciones consagradas en el Código Orgánico Tributario, para su validez. El tesorero como funcionario ejecutor, puede valerse de la adopción de medidas cautelares, pudiendo llegar hasta la instancia de remate de bienes del deudor, con el objeto de asegurar el pago de la deuda tributaria.

Emitido el título de crédito por obligación tributaria, se notifica al sujeto pasivo deudor y se le concede el plazo de ocho días para el pago, contados a partir de la notificación. Dentro de ese plazo, el sujeto pasivo puede presentar un reclamo ante la máxima autoridad financiera formulando observaciones exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión. El reclamo presentado suspende, hasta la adopción de la resolución, el inicio de la acción coactiva.

Para concretar la recaudación de los tributos locales varios municipios han suscrito acuerdos (convenios de recaudo) con entidades del sistema financiero, con la consecuente mejora en el servicio para los contribuyentes, toda vez que la infraestructura de atención al público que tienen montada estas instituciones, por lo general supera con creces a la que poseen los municipios, especialmente en lo

9. Este impedimento lógicamente también se extiende a las obligaciones tributarias de naturaleza aduanera.

relacionado al número de oficinas y de ventanillas. Estos mecanismos de delegación para la recaudación encuentran sustento legal en el art. 342 del COOTAD. Adicionalmente, el art. 71 del COT prevé que el cobro de tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o de percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la Administración.

Vale aclarar, no obstante, que la delegación para el recaudo en ningún caso implica traspaso de la titularidad del crédito tributario, que como sujeto activo de la obligación tributaria le corresponde al gobierno autónomo descentralizado, en este caso municipal o distrital metropolitano.

Este tópico recientemente referido sitúa en la mesa de discusión el siempre álgido problema consistente en definir el límite para la actuación de los particulares en la gestión tributaria. Al respecto, Julio Fernando Álvarez, luego de un estudio realizado para el caso colombiano, plantea algunas conclusiones que también son de provecho para la experiencia de nuestro país:

(...) Sin embargo, además del cumplimiento de las precisiones constitucionales y de orden legal para que los particulares puedan desempeñar funciones públicas, la doctrina iuspublicista exige que para que esto sea jurídicamente viable, que se analice el principio de eficiencia y que, desde este punto de vista, se supere un “test de idoneidad”, el cual permite enfatizar que si en relación con una actividad pública se cumplen los propósitos de eficacia y eficiencia ordenados constitucionalmente y si el Estado orgánicamente está en mejor condición para lograr los resultados específicos frente a los que podría realizar un particular, la transferencia de competencias de lo público a lo privado no tiene justificación.

(...) No obstante que normas generales (Ley 489 de 1998) prevén la posibilidad de delegar funciones administrativas en particulares, son normas particulares, y en especial las del Estatuto Tributario nacional, las que restringen esta posibilidad en materia tributaria, limitándola a aspectos tales como el procesamiento de información electrónica; recepción de declaraciones tributarias y pagos de tributos y sanciones, y el cobro no por vía coactiva sino ordinaria mediante el empleo incluso de abogados externos o auxiliares de la justicia diferentes de quienes ejercen funciones públicas. La fiscalización, la liquidación y la discusión de los tributos, por ser funciones tributarias inherentes al ejercicio del poder de imposición, no son delegables.

Aún en los casos permitidos, la función delegada no puede sustraerse al cumplimiento de los principios y normas que gobiernan el ejercicio transitorio de los particulares de funciones administrativas, como son los de responsabilidad, generalidad y de remuneración bajo el cumplimiento de normas fiscales y del control de las entidades competentes.¹⁰

10. Julio Fernando Álvarez Rodríguez, “Gestión tributaria a través de particulares: apuntes críticos sobre el caso colombiano”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 10, Quito, IEDT, 2009, p. 9.

Para el caso ecuatoriano, el Alcalde municipal o metropolitano puede designar recaudadores externos y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales, quienes coordinarán necesariamente su accionar con el tesorero municipal o metropolitano respectivo.

Queda claro para nosotros que el procedimiento de ejecución coactiva en materia tributaria municipal o distrital metropolitana observará para todos los casos las normas del Código Orgánico Tributario, y supletoriamente las del Código de Procedimiento Civil, normativa acatable no solamente para las obligaciones tributarias sino para cualesquier otra en las que se persiga el pago. Igualmente, en tratándose de excepciones al procedimiento de ejecución coactiva por obligaciones tributarias, se aplicarán las normas del primero.¹¹

En este punto debe aclararse que los gobiernos municipales y distritos metropolitanos actúan en la etapa de cumplimiento forzoso con sustento en títulos de crédito,¹² que dan cuenta de la obligación tributaria exigible al sujeto pasivo contribuyente. Un problema que acusan una buena parte de municipalidades y gobiernos metropolitanos es la falta de notificación de títulos de crédito que prevé el art. 151 del COT,¹³ lo que impide una posible impugnación del título por parte del contribuyente propiciando más bien, tal circunstancia, la excepción al procedimiento de ejecución¹⁴ por la falta de la oportuna notificación de dicho título de crédito.

11. La primera parte del art. 353 del COT prescribe lo siguiente: “Excepto el caso de créditos tributarios, en el que se aplicarán las normas del Código Orgánico Tributario, las excepciones al procedimiento de ejecución coactiva observarán las disposiciones de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa”.
12. El art. 149 del COT, sobre la emisión de títulos de crédito establece lo siguiente: “Emisión.- Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la autoridad competente de la respectiva administración, cuando la obligación tributaria fuere determinada y líquida, sea a base de catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente; sea de acuerdo a declaraciones del deudor tributario o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto; sea en base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal o de la Corte Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación. Por multas o sanciones se emitirán los títulos de crédito, cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas. Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito”.
13. El art. 151 del COT, respecto a la notificación de títulos de crédito, señala lo siguiente: “Notificación.- Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva”.
14. El art. 212.10 del COT, acerca de las excepciones al procedimiento de ejecución de créditos, establece: “Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios solo podrán oponerse las excepciones siguientes: (...) 10.- Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento”.

Facultad sancionadora

Se trata de una facultad o prerrogativa que expresa la coercibilidad del ente público para conminar al administrado al cumplimiento de sus obligaciones, que al mismo tiempo cierra el círculo de poder de la administración.

Por mandato constitucional (art. 132.2) y en procura de hacer prevalecer el derecho a la seguridad jurídica, las sanciones deben obrar mediante la ley, la que fijará los casos y montos en que fueren aplicables. Su ejecución puede estar encomendada a autoridades o funcionarios administrativos de diverso rango. El art. 340 del COOTAD, como se expresara anteriormente, establece entre los deberes y atribuciones de la máxima autoridad financiera municipal o distrital metropolitana aquellas derivadas del ejercicio de la gestión tributaria, incluida la facultad sancionadora, de conformidad con lo previsto en la ley.

Dentro de un sistema lógico, el rigor sancionatorio se ha de manifestar progresivamente en la medida en que se verifiquen por parte de los administrados incumplimientos de deberes formales, faltas reglamentarias, contravenciones o delitos tributarios; en este sentido, las sanciones existentes van desde las multas, hasta las penas privativas de la libertad. Su concreción se supedita a la observancia y sujeción al procedimiento administrativo y judicial, según corresponda, previstos en el COT y en el COOTAD.

Por nuestra parte es objeto de cuestionamiento que en la gestión municipal ecuatoriana la tipificación de infracciones y de sanciones administrativas en materia tributaria se realice frecuentemente a través de ordenanzas, pues no son escasas las ocasiones en que por ello se ha ocurrido en quebrantamiento grave de los principios de legalidad y de reserva de ley, e inclusive del principio de proporcionalidad, cuando entre la infracción cometida y la sanción a aplicar no existe una correspondencia razonable.

Vemos necesario anotar, sin embargo, que el art. 395 del COOTAD, en referencia a la potestad sancionadora, señala que los funcionarios de los gobiernos autónomos descentralizados encargados del juzgamiento de infracciones a la normativa expedida por cada nivel de gobierno, ejercen la potestad sancionadora en materia administrativa, y que los gobiernos autónomos descentralizados tienen plena competencia para establecer sanciones administrativas mediante acto normativo, para su juzgamiento y para hacer cumplir la resolución dictada en ejercicio de la potestad sancionadora, siempre en el ámbito de sus competencias y respetando las garantías del debido proceso, contempladas en la norma fundamental (art. 76).

A partir de esta aseveración, bien podría entenderse que las ordenanzas municipales o metropolitanas que crean y regulan las tasas y las contribuciones especiales de mejoras, así como aquellas útiles para aplicar –reglamentar– los impuestos de financiación municipal o metropolitana, pueden prever sanciones administrati-

vas derivadas de las infracciones que en materia tributaria estén tipificadas no solamente en el Código Orgánico Tributario sino también en las propias ordenanzas, asimismo pueden definir el funcionario que las juzgue y las aplique en el ámbito de sus competencias (en este caso por la máxima autoridad financiera en ejercicio de la potestad sancionadora según el art. 340 del COOTAD) y respetando las garantías del debido proceso a que aludimos en el párrafo anterior, aunque lo más apropiado sería que la misma ley, en todos los casos, defina los parámetros generales para la graduación de las sanciones administrativas e inclusive fijando límites en su cuantificación.

Queda definido también, que todo incumplimiento por acción u omisión a las normativas expedidas por los gobiernos autónomos descentralizados, por ejemplo, la falta de declaración del impuesto a los espectáculos públicos dentro del plazo estatuido constituye infracción, por lo que es objeto de la sanción correspondiente, establecida por el gobierno que se trate.

III. RÉGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL Y METROPOLITANO

LA CONSTITUCIÓN DE 1998 Y LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL

Mediante la Ley No. 44 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 429 de 27 de septiembre de 2004, se introdujeron reformas a la Ley de Régimen Municipal que obraron desde la sustitución de la denominación de “Ley de Régimen Municipal” por la de “Ley Orgánica de Régimen Municipal” (LORM), atendiendo su calificación con jerarquía y carácter de ley orgánica, dada por Resolución Legislativa Nos. 22-058, publicada en el Registro Oficial No. 280 de 8 de marzo de 2001, y sobre todo, por el artículo 142 de la Constitución Política de la República del Ecuador (CPE) de 1998; asimismo, la Ley No. 44 reformó ampliamente la *Ley de Régimen Municipal* publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 331 de 15 de octubre de 1971. Se constata también la última codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal (Ley 2005-016) publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 159, de 5 de diciembre de 2005.

Este régimen legal para los gobiernos seccionales autónomos se desarrolló especialmente en atención a los preceptos constitucionales 228 a 237 de la Constitución ecuatoriana de 1998.

Ciertamente que con la Ley No. 44 citada, se introdujeron importantes reformas al régimen seccional autónomo, de hecho se necesitaron cerca de 40 sesiones del ex Congreso Nacional –hoy Asamblea Nacional– para debatir esas reformas que urgían desde hace algunos años atrás. El régimen que fue actualizado con la Ley Reformatoria rigió en el país sin cambios significativos por casi un cuarto de siglo, sobre todo, en lo concerniente a la materia tributaria. Desde los tempranos años de la década de los noventa del siglo anterior, al órgano legislativo nacional fueron presentados varios proyectos de reforma al régimen municipal, impulsados

por diversas fuerzas políticas, por la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas (AME) y por municipios importantes del país.¹

Luego de este largo proceso, la normativa municipal que descansaba en la Ley Orgánica de Régimen Municipal se adoptó con base en el deber del Estado de impulsar el desarrollo armónico del país mediante la descentralización, la desconcentración y el fortalecimiento de los gobiernos autónomos descentralizados; y, por lo mismo, se enfatizó en lo indispensable que resulta fortalecer la autonomía de las municipalidades como instancias más cercanas a la comunidad, concediéndoles atribuciones que les permitan mejorar la calidad, eficiencia y cobertura en la prestación de los servicios públicos; y, con amparo en los siguientes fundamentos que el art. 142.1 de la Constitución de 1998 disponía –y que constituyeron un importante referente para el proceso de reforma al régimen municipal y que conjuntamente con el resto de gobiernos autónomos descentralizados encontraron amplio desarrollo en la Constitución vigente y posteriormente en el COOTAD– que la Ley de Régimen Municipal tendrá la categoría de orgánica; que las municipalidades deben contar con las normas legales que les permitan fortalecer su capacidad administrativa y financiera, por lo que es necesario determinar con claridad su ámbito de responsabilidad a fin de evitar la superposición de funciones e interferencias con otros organismos del Estado, así como actualizar, simplificar y racionalizar el “sistema tributario municipal”; que las modernas formas de gestión administrativa obligan a fortalecer las funciones de los alcaldes, para que se constituyan en verdaderos gerentes de sus organizaciones, y a los concejos en niveles normativos, consultivos y de fiscalización; que se requiere reformar el sistema legal tributario municipal para facilitar la incorporación de procesos ágiles en beneficio de todos los contribuyentes y asegurar la generación de sus propios recursos financieros y la participación en las rentas del Estado.

La Ley Reformatoria se ocupó de muchos temas, entre los más importantes están: la creación y fusión de cantones, así como la modificación de sus límites internos; los fines del municipio; el cumplimiento de las funciones del municipio; las funciones primordiales del municipio; la autonomía municipal; la reclamación por contravenir a la autonomía del municipio; la municipalidad y el Estado con énfasis en los procesos de descentralización; el ejercicio del gobierno y administración

1. Especialmente las municipalidades del Distrito Metropolitano de Quito y de Guayaquil estuvieron siempre muy interesadas en que el Parlamento ecuatoriano trabaje en una importante actualización y modificación del régimen seccional autónomo, especialmente en lo que respecta al sistema impositivo pues para los municipios grandes reviste mucha importancia contar con un esquema normativo claro y al mismo tiempo capaz de aplicarse a las nuevas realidades que la sociedad ecuatoriana presenta, esto en lo referido, sobre todo, a los modernos negocios financieros e inmobiliarios (contratos de *leasing*, mutuo hipotecario, fideicomiso). La hacienda municipal es una permanente preocupación para los gobiernos locales, era necesario como veremos, sincerar algunas bases impositivas de tributos municipales y consecuentemente disminuir algunas tarifas de imposición.

municipal; la función, la remuneración y las dietas del concejal; las prohibiciones a los concejales; las multas en varios casos referidos a vacancias de los concejales; los deberes, las atribuciones y las prohibiciones del Concejo Municipal; los deberes y las atribuciones del Alcalde y su delegación; el trámite del recurso de hábeas corpus; la elección, las atribuciones, los deberes y la responsabilidad del Secretario del Concejo; el trámite de aprobación de las ordenanzas cuando se efectúa una reconsideración e insistencia; la convocatoria a consulta popular por parte del Concejo Municipal sobre asuntos de trascendencia para la comunidad, a los ciudadanos de la correspondiente circunscripción territorial; las funciones de la administración municipal en materia de hacienda; la protección, la seguridad y la convivencia ciudadana; la organización administrativa general y básica del municipio; el libre nombramiento y remoción de funcionarios y empleados; la firma de convenios o la formación de empresas municipales en mancomunidad para la prestación de un servicio público de los atribuidos por la ley a las municipalidades y que abarque el territorio de varios cantones; el nombramiento de gerente de una empresa pública municipal; la aprobación de tarifas por los servicios prestados por la empresa pública municipal; la formulación obligatoria por parte de las municipalidades de planes de desarrollo y planes reguladores de desarrollo urbano en el marco de la normativa del Sistema Nacional de Planificación; la coordinación con la comunidad para la ejecución de proyectos y planes en el marco de los planes reguladores de desarrollo urbano de la municipalidad; la notificación de la declaratoria de utilidad pública y el acuerdo de ocupación a los interesados en casos de expropiación; la caducidad de los actos administrativos del Concejo municipal que autoricen adjudicaciones y ventas de bienes municipales, permutas, divisiones, reestructuraciones parcelarias, comodatos y donaciones; la actualización bianual de los catastros y los elementos de valoración, a efectos de aplicar, entre otros, los impuestos prediales urbano y rural; la habilitación –discutible por su probable inconstitucionalidad– al concejo cantonal para que establezca mediante ordenanza estímulos al desarrollo de ciertas actividades, atenuando el valor que corresponde cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en la LORM; los aspectos sustanciales del impuesto predial urbano, del impuesto predial rural, del impuesto de alcabala, del impuesto a los vehículos, del impuesto a los espectáculos públicos, del impuesto de patente, del impuesto a la utilidad; el auditor interno del municipio; la formulación del presupuesto municipal; la naturaleza y las funciones de la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas; el secretario general de la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas; incluye algunas normas reformativas y otras derogatorias especialmente de tributos adicionales creados en diferentes épocas por leyes y decretos, que ya no representaban significativamente en las cuentas de ingresos tributarios de los municipios.

LA CONSTITUCIÓN DE 2008 Y EL CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN

Con la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, aquel régimen local comentado en el parágrafo anterior debió ser adecuado a la nueva estructura territorial, política y administrativa del Estado, consagrada en la nueva norma fundamental, y de la que son parte protagónica los llamados gobiernos autónomos descentralizados. Con tales antecedentes, se expidió en el país el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, cuerpo normativo en vigencia y al que hemos venido invocando a lo largo de este trabajo.

Este cuerpo normativo extenso fundió de manera poco ortodoxa cerca de una veintena de leyes, entre ellas, la Ley Orgánica de Régimen Municipal con sus disposiciones relacionadas con la tributación que favorece a los municipios. Esta nueva ley regula entre otras cuestiones, las atinentes a la descentralización territorial de los distintos niveles de gobierno y el sistema de competencias, procedimientos para el cálculo y distribución anual de los fondos que reciban los gobiernos autónomos descentralizados del Presupuesto General del Estado, fijando un plazo (8 años) para la conformación de las regiones autónomas.

Según consta en el COOTAD, una de las motivaciones para su adopción fue la de contar con un cuerpo legal codificado que integre la normativa de todos los gobiernos autónomos descentralizados, como mecanismo para evitar la dispersión jurídica y contribuir a la racionalidad y complementariedad del régimen jurídico.

Luego de una revisión pausada al COOTAD podemos señalar que se trata de una ley extensa y compleja para entender, debido a las múltiples temáticas que aborda y a una serie de contradicciones y defectos que presenta, muchos de ellos proyectados desde las leyes anteriores que derogó. Se trata de una legislación que, al menos en lo tributario, no mereció el debate necesario y correspondiente a una compleja asignatura de gran potencial para el desarrollo equitativo del país.

La elaboración de una nueva normativa municipal con ocasión de la regulación de los distintos niveles de gobierno autónomo descentralizado, ofrecía la posibilidad de tratar cada tópico tributario de forma ordenada y sistematizada, pero la realidad es que el COOTAD no presenta mayores avances en esta materia, evidenciándose en muchos de sus pasajes una réplica de la anterior normativa, inclusive en el manejo secuencial de las categorías abordadas, lo que ha ocasionado que varias inconsistencias y errores advertidos en la LORM se mantengan en la nueva ley.

CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS MUNICIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN LAS CONSTITUCIONES DE 1998 Y 2008

Conviene en esta parte iniciar el análisis con la referencia necesaria al art. 228 de la Constitución Política del Ecuador de 1998, que determinaba lo que sigue: “Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, los concejos municipales, las juntas parroquiales y los organismos que determine la ley para la administración de las circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas. Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, *en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras*” (énfasis añadido).

A la luz de este mandato fundamental colegimos que los concejos municipales gozaban de facultad legislativa delegada por la propia Constitución, que encontraba sus linderos en la propia norma fundamental y en las leyes. Claramente evidenciamos que el poder de creación, modificación o extinción de los impuestos residía en el Parlamento nacional, pues este órgano de la soberanía no había transferido esa potestad a ningún otro ente público, y menos para el caso que por ahora nos interesa, al órgano legislativo municipal. Es más, la propia Constitución ecuatoriana de 1998 en el art. 130.6 contemplaba, entre las atribuciones y deberes del H. Congreso Nacional, la de: “Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo”. Esto último es congruente con lo que expresamente prescribía el art. 97.10 de la misma norma suprema, referido al deber y a la responsabilidad de todos los ciudadanos² de pagar los tributos establecidos por la ley.

Complemento de las cláusulas constitucionales de 1998 fueron las previstas en el art. 25 de la LORM, que determinaba que el gobierno del cantón estaba a cargo del concejo municipal con facultades normativas cantonales; y el art. 63.1 de la LORM, que entre los deberes y atribuciones generales del concejo contemplaba el ejercicio de la facultad legislativa cantonal a través de la ordenanza, acto decisorio de carácter general con fuerza obligatoria en todo el municipio, según el art. 123 de la misma ley. Adicionalmente, estaba el art. 64.5 de la LORM, que señalaba: “Es prohibido al concejo: (...) 5.- (...) crear impuestos, los cuales solamente serán establecidos por ley”.

2. Según parece en el ámbito constitucional tributario ecuatoriano no se encuentra norma jurídica alguna que establezca la obligación de contribuir de los extranjeros, sean estos residentes o no. Tal sometimiento derivaría entonces de la ley, mas no de la Constitución.

Vemos más recientemente que en la Constitución de la República del Ecuador de 2008 se encuentran varios mandatos relacionados con los municipios, su naturaleza y competencias en el campo tributario, que analizaremos más adelante:

Art. 238.- Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana.³ En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional. Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los concejos provinciales y los concejos regionales.

Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias.

Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.

Art. 242.- El Estado se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Por razones de conservación ambiental, étnico-culturales o de población podrán constituirse regímenes especiales. (...)

Art. 120.7.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: (...) 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas, sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

3. Sobre la autonomía puede verse los trabajos de César Holguín Espinel, “Autonomía tributaria municipal”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2007, pp. 33-44; Rodrigo Patiño Ledesma, “Autonomía y poder tributario seccional”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2007, pp. 333-382; Juan de Dios Bravo González, “Poder tributario y autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2007, pp. 433-483; José C. Balagué Doménech, “Autonomía y poder tributario seccional. Sistema tributario español: estatal, autonómico y local”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2007, pp. 553-575.

Estas disposiciones constitucionales son muy importantes para comprender el régimen tributario municipal ecuatoriano, mismas que deben ser leídas e interpretadas a la luz de los arts. 300 y 301 de la misma Constitución,⁴ normas que a continuación transcribimos:

Art. 300.- El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas,⁵ sociales y económicas responsables.

Art. 301.- Solo por iniciativa de la función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

FACULTAD NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS

En correspondencia con la Constitución de 2008, el COOTAD reconoce a los órganos legislativos de los gobiernos autónomos descentralizados regionales, provinciales, municipales y distritales metropolitanos, la facultad para crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales, por los servicios que presten y obras que ejecuten, respectivamente. Así, el art. 34 letra d) del Código lo hace para los consejos regionales; el art. 47 letra f) para los consejos provinciales; el art. 57 letra c) para los concejos municipales, con el agregado de la facultad para crear exenciones de tales tributos; y finalmente, el art. 87 letra c) para los concejos metropolitanos.

Nos llama la atención que en la alusión que hace el COOTAD a la facultad normativa tributaria, solamente explicita la atribución de exoneración de tasas y de contribuciones especiales para los concejos municipales, cuando debió hacerse constar también para los consejos regionales, consejos provinciales y concejos

4. Sobre la alineación de los impuestos prediales y de patente municipales o metropolitanos con los principios constitucionales tributarios de legalidad, simplicidad administrativa, suficiencia recaudatoria, transparencia tributaria, generalidad, irretroactividad, equidad, véase: Víctor Aguiar Lozano *et al.*, “Importancia de las relaciones fiscales entre diferentes niveles de gobierno: una aproximación para el caso ecuatoriano”, en *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 2012, pp. 398-403.
5. Cfr. Cristóbal J. Borrero Moro, “La protección del medio como elemento modulador del derecho tributario. (Posibilidades y límites del tributo en la protección del medio)”, en Daniel Yacolca Estares, coord., *Derecho Tributario*, Lima, Editora Jurídica Grijley, 2009, pp. 843-877.

metropolitanos; sin embargo, cabe a nuestro juicio la comprensión de que esta atribución está subsumida en la referencia que hace la ley a la posibilidad de modificar el tributo. Con todo, dejamos planteado que esta competencia debió constar expresamente en dicha ley.

Con similar sentido, los arts. 179, 181 y 186 del COOTAD, hacen referencia a la facultad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados regionales, provinciales, municipales y metropolitanos, respectivamente, con algunos agregados en cada uno de ellos. Para el caso de los gobiernos autónomos descentralizados regionales, la facultad tributaria se expresa a través de la expedición de “normas regionales”, por parte del consejo regional.

Vale clarificar que, en este caso, la facultad tributaria comprende la creación, modificación o supresión de tasas por los servicios que son de su responsabilidad, y de contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial.

Conviene hacer esta distinción entre contribuciones especiales generales y contribuciones especiales específicas, en virtud de la diferente magnitud de la obra pública que pueden ejecutar los municipios, según su propia planificación. Usualmente, la inversión de la obra que tiene incidencia y beneficio para toda la población de la circunscripción territorial respectiva, se recupera mediante la aplicación de la contribución especial de mejoras general, en tanto que la inversión en las obras de incidencia y beneficio limitado a una zona, sector o barrio, se recupera con la aplicación de la contribución especial de mejoras específica.

Hay que destacar que, según la legislación vigente, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán fijar un monto adicional referido a tres rubros, a saber: los impuestos a todos los consumos especiales, impuestos sobre los vehículos, y al precio de los combustibles; esto con la finalidad de establecer políticas públicas. Respecto a semejante reconocimiento de poder público al gobierno regional, cabe llamar la atención sobre la atenuación del principio de reserva de ley que ocurre al reconocerse, en este caso por el propio COOTAD, la posibilidad que el consejo regional mediante normas regionales regule aspectos de índole impositiva que, en estricto sentido, deberían ser desarrollados en la misma ley, o en otra, expedida por la Asamblea Nacional, sobre este tópico, ya habíamos llamado la atención más arriba.

En el Código también consta la facultad de crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento. Como observamos, a más de la facultad para crear tasas y contribuciones especiales de mejoras, se reconoce a los consejos regionales la facultad de crear modificar y suprimir dos tipos más de gravámenes, estos son: los recargos⁶ y las contribuciones especiales de ordenamien-

6. Nuestra legislación se manifiesta de manera diversa sobre los “recargos”, por ejemplo, en el COT encontramos los arts. 90 y 157, el primero alude al recargo como derivación de la determinación

to.⁷ La facultad tributaria de la cual estamos tratando en esta parte se hace extensiva a los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos.

Cabe indicar que, de conformidad con el art. 177 del COOTAD, las haciendas de los gobiernos autónomos descentralizados regionales se nutrirán con los recursos generados por la aplicación de los siguientes tributos: el impuesto sobre la renta por herencias, legados y donaciones; el impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados; y el impuesto a los consumos especiales sobre vehículos motorizados y aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellos destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricases, cuadrones, yates y barcos de recreo. Los montos asignados a cada región estarán en función del domicilio de los sujetos pasivos incididos con el gravamen. Sin perjuicio de ello, estos impuestos seguirán siendo administrados por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

La ley también señala que para estimular la conformación de las regiones, el gobierno central puede destinar un porcentaje de los impuestos generados en su territorio, lo que significa que se trata de una mera opción, mas no de una obligación, por lo que no implica la delegación de poder tributario y menos aún la profundización de la descentralización fiscal, sino solo la posibilidad de que las regiones reciban en sus arcas asignaciones adicionales de recursos económicos.

Para el caso de los gobiernos autónomos descentralizados provinciales, la facultad tributaria se expresa a través de la expedición de ordenanzas provinciales por parte del consejo de la provincia. En este caso, la facultad tributaria comprende la creación, modificación o supresión de tasas por los servicios que son de su responsabilidad, y de contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial.

Respecto a los impuestos de beneficio provincial, debe mencionarse que los gobiernos autónomos descentralizados provinciales serán beneficiarios de una milésima por ciento (0,001%) adicional al impuesto de alcabalas –tributo municipal por antonomasia–, de conformidad con el art. 180 del COOTAD. Esto quiere decir que los gobiernos provinciales dispondrán de recursos por ese porcentaje del impuesto de alcabalas generados en cada uno de los cantones y distritos metropolitanos que integren la respectiva provincia.

de la obligación tributaria que realiza el sujeto activo; y la segunda, cuando alude a los “recargos accesorios” como costas de ejecución en materia coactiva. Otros casos los encontramos en el COOTAD, en los arts. 378, 479, 507, 512, 523 y 582, que indistintamente consideran al recargo con naturaleza disímil y obviamente discutible, sea como tributo, como sanción o como retribución por el accionar administrativo.

7. Si bien el COOTAD contiene múltiples disposiciones jurídicas que desglosan los elementos centrales de la contribución especial de mejora por obra pública, no desarrolla los aspectos necesarios para comprender cabalmente lo que se ha denominado “contribución de ordenamiento” (arts. 179 y 225).

Algo diferente sucede con la facultad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos, en donde se expresa a través de la expedición de ordenanzas municipales y de ordenanzas metropolitanas, respectivamente, instrumentos normativos que permiten la creación, modificación, exoneración y supresión de tasas y de tarifas por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad o por el uso de bienes o espacios públicos y de contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías; respecto de estas últimas podría afirmarse que correlativamente a ellas se genera como prestación retributiva la contribución especial de mejoras. No olvidemos que la contribución especial de mejoras es un tributo que tiene por hecho generador el beneficio que representa al propietario de un bien inmueble la ejecución de una obra pública, ya que esta incrementa el valor del inmueble (plus valor) ubicado dentro del área de influencia de la misma, que corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados, excepto a los gobiernos parroquiales rurales.

Adicionalmente y como quedó indicado más arriba, al amparo del art. 179 del COOTAD, les es atribuible a los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos la misma facultad tributaria que corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados regionales. Deducimos, a partir de lo explicado, que quedan en evidencia los privilegios que en ejercicio de la facultad tributaria les asisten a los gobiernos autónomos distritales metropolitanos, lo que se traduce en la práctica, en mayores ingresos, pues la cobertura recaudatoria tributaria no se agota con los tributos que les son propios y homologados a los de los gobiernos municipales, sino que contempla también a algunos que en el ámbito regional podrán ser percibidos por los gobiernos regionales; prerrogativas estas que obedecen a la dimensión que tanto la Constitución (art. 266), como la ley (art. 73 del COOTAD), han reconocido a los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos.

Sin embargo, este reconocimiento exige en la práctica la debida coordinación que debe existir entre los gobiernos autónomos descentralizados regionales y distritales metropolitanos de la respectiva circunscripción territorial regional para el ejercicio de la facultad tributaria, con lo cual se podrá evitar que surjan exacerbaciones en la carga tributaria a ser asumida por los sujetos pasivos, debido a una eventual duplicidad o solapamiento de gravámenes por recaer sobre similares materias imponibles o por tomar en cuenta similares hechos generadores.

Es menester citar en esta parte el art. 425 de la CRE, disposición que se ocupa sobre el orden jerárquico de aplicación de las normas, estableciendo el siguiente: la Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

A partir de la citada cláusula constitucional obsérvese que las normas regionales tienen igual jerarquía que las ordenanzas distritales y que estas dos priman sobre las ordenanzas provinciales y municipales. Dicha prescripción igualmente señala que en caso de conflicto, entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos lo resolverán mediante la aplicación de la que posea superior jerarquía; señala, finalmente, que la jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.

Tras todo este recuento cerramos indicando que nos queda claro que en el ordenamiento jurídico nacional, tanto en la Constitución como en el COOTAD, está reconocido que únicamente mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional –y no por medio de ordenanza, ni por medio de norma jurídica distinta– es factible la creación, modificación, exoneración y supresión de impuestos.

FUENTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL Y METROPOLITANA

Como toda rama jurídica, el Derecho Tributario Municipal de nuestro país cuenta con un conjunto de fuentes que le dan contenido y orden para la aplicación a casos concretos. En ese sentido, para efectos prácticos debemos analizar el art. 489 del COOTAD, que es una disposición jurídica contentiva del conjunto de fuentes atinente a la tributación municipal y distrital metropolitana.

Según la referida norma jurídica, constituyen fuentes de la obligación tributaria municipal y distrital metropolitana las leyes que han creado o crearen tributos para la financiación de los servicios municipales o metropolitanos, asignándoles su producto, total o parcialmente; las leyes que facultan a las municipalidades o distritos metropolitanos para que puedan aplicar tributos de acuerdo con los niveles y procedimientos que en ellas se establecen,⁸ y las ordenanzas que dicten las municipalidades o distritos metropolitanos en uso de la facultad legislativa que ostentan.

Vale destacar que en el constitucionalismo ecuatoriano la facultad de adoptar ordenanzas por parte de los gobiernos autónomos descentralizados, entre ellos, de los concejos municipales y los concejos metropolitanos, ha sido otorgada directamente por la carta fundamental (arts. 264 y 266), y luego por la ley (arts. 57 letra c), 87 letra c) y 186 del COOTAD).

8. En la práctica se encuentra que muchas leyes diversas regulan aspectos inherentes a la tributación municipal, especialmente sobre beneficios (rebajas y exenciones), por ejemplo, la Ley del Anciano, la Ley de Ciegos, la Ley de Arrendamiento Mercantil, la Ley del Mercado de Valores, la Ley de Régimen Agrícola.

Resulta provechoso también postular aquí que para la aplicación de los tributos municipales será forzoso considerar el ya mentado art. 425 de la Constitución, que da luces sobre el orden de aplicación de las normas jurídicas en el Ecuador, estableciendo una jerarquía respecto a los diferentes tipos de disposiciones.

Teniendo en cuenta la diversidad de normas jurídicas que pueden contener previsiones de orden jurídico, son altas las posibilidades de que aspectos esenciales y secundarios de los tributos municipales o metropolitanos, y de su gestión, no sean regulados únicamente por medio de la ley o de la ordenanza, sino más bien por otros tipos de normas jurídicas, así, por ejemplo, es frecuente encontrar que por vía de la aplicación de convenciones internacionales entre estados, se establezcan exenciones de la obligación de pago del impuesto predial, que correspondería asumir al estado extranjero propietario de un inmueble ubicado en el territorio de un cantón o distrito metropolitano ecuatoriano, en el que funciona una oficina diplomática.

En efecto, ocurre que la ley y la ordenanza no son las únicas fuentes de la obligación tributaria municipal, como equivocadamente expresa el art. 489 del COOTAD, pues existen otras normas jurídicas de singular importancia, tanto de origen nacional (decretos y reglamentos), como de fuente externa o internacional.

Tenemos, además, que el COOTAD también define que los impuestos municipales o metropolitanos son de exclusiva financiación de esos niveles de gobierno o de coparticipación. Los primeros son los que conforme a disposiciones constitucionales o legales se han creado o pueden crearse solamente para la hacienda municipal o metropolitana, como en los casos de los impuestos predial urbano y predial rural; y los segundos, los que corresponden a la hacienda municipal o metropolitana como partícipe de la hacienda estatal, por ejemplo, los tributos nacionales, entre ellos el impuesto sobre el valor agregado, de cuya recaudación los municipios y distritos metropolitanos reciben una parte.

Asimismo, el Código que estamos comentando establece que los impuestos municipales o metropolitanos son de carácter general y particular; aquellos, los que se han creado para beneficio de todos los municipios o distritos metropolitanos de la República o que pueden ser aplicados por todos ellos; los últimos, los que han sido creados únicamente en provecho de uno o más municipios o distritos metropolitanos, o los que se han facultado crear en algunos de ellos, por ejemplo, el impuesto del 3 por ciento para el Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural de Quito (FONSAL),⁹ que fuera derogado precisamente hace poco por el COOTAD.

9. El art. 4 de la Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural, publicada en el Registro Oficial No. 838, 1987-12-23, expresa: "Establécese el gravamen del tres por ciento (3%) al precio de las entradas de cada una de las localidades de los espectáculos públicos que se efectuaren en la ciudad de Quito, gravamen que se aplicará sobre el precio de venta al público; y que se destinará a financiar el fondo creado en esta Ley". Esta ley fue derogada por el COOTAD, conforme consta de la disposición transitoria primera letra u), publicada en el Registro Oficial No. 303, de 19 de octubre de 2010.

Se dispone también que, a excepción de los impuestos ya establecidos, no es factible que se creen gravámenes en beneficio de uno y más municipios a costa de los residentes y por hechos generadores en otros municipios o distritos metropolitanos del país. Podría decirse que, en esta parte, la ley afirma la incidencia que tiene cada municipio o distrito metropolitano en el territorio propio, y simultáneamente evita la ocurrencia de doble imposición interna, mandato este último novedoso y positivo en nuestra realidad.

El COOTAD también prescribe, que sin perjuicio de otros tributos que se hayan creado o que se crearen para la financiación municipal o metropolitana, se considerarán impuestos municipales y metropolitanos los siguientes: el impuesto sobre la propiedad urbana; el impuesto sobre la propiedad y posesión rural; el impuesto de alcabalas; el impuesto sobre los vehículos; el impuesto de matrículas y patentes; el impuesto a los espectáculos públicos; el impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; el impuesto al juego; y el impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales (art. 491 del COOTAD).

En el régimen tributario local también constan impuestos particulares creados para otras instituciones y recaudados por los municipios o distritos metropolitanos; son los casos del impuesto del 10% al precio de las entradas a los espectáculos públicos que se realicen en la provincia del Guayas, salvo los espectáculos deportivos –que están exentos– para la H. Junta de Beneficencia de Guayaquil,¹⁰ o el gravamen del 0,3 por ciento adicional al impuesto de alcabalas en las transmisiones de dominio, de propiedades que están ubicadas en las provincias de Manabí, Guayas y Los Ríos, y cuyo valor exceda de veinte mil sucres para la propia H. Junta de Beneficencia de Guayaquil.¹¹ Dejamos señalado, por ahora, que los tributos adicionales al impuesto a los espectáculos públicos han sido gestionados prácticamente con similares reglas que las que gobiernan dicho impuesto municipal o metropolitano.

Se ha establecido también que los gobiernos municipales o metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos (arts. 57 letra b y 492 del COOTAD), cuestión que deja sentado que la creación de tributos, así como

10. El art. 1 del Decreto Supremo 900, R. O. 593, 1946-05-27, reformado por el Decreto Supremo 766, R. O. 106, 1970-11-24 y por Ley 56, R. O. 341, 1989-12-22 manda: “Grávese con el diez por ciento de su valor a cada entrada de todo espectáculo público que se realice en la provincia del Guayas. Los tesoreros municipales, luego de recibir de los agentes de cobro el valor de este impuesto, lo entregarán quincenalmente al tesorero de la H. Junta de Beneficencia de Guayaquil. Quedan exentos de este impuesto los espectáculos deportivos”.

11. El art. 2 del Decreto Supremo 900, Registro Oficial No. 593, 1946-05-27, reformado por el art. 104 de Ley No. 000, Registro Oficial No. 144, 2000-08-18, reformado por el art. 66, literal d) de la Ley No. 44, Registro Oficial No. 429, 2004-09-27, dice: “El 0,3% adicional al impuesto de alcabalas en las transmisiones de dominio, de propiedades que están ubicadas en las provincias de Manabí, Guayas y Los Ríos, y cuyo valor exceda de veinte mil sucres. Los Tesoreros Municipales de cada cantón enviarán quincenalmente el valor recaudado por este concepto al Tesorero de la Junta de Beneficencia”.

su aplicación, se sujetarán a las normas que se establecen en los capítulos pertinentes del COOTAD, y en las leyes que crean o facultan crearlos.

Ciertamente que bajo el prisma de los principios de legalidad y de reserva de ley, respecto a los impuestos, la ordenanza como tipo normativo específico, funciona como una norma jurídica derivada o, como es lo mismo decir, que desarrolla lo establecido en la ley creadora de un impuesto municipal o metropolitano. Según lo expuesto, resulta lógico deducir que para los casos de impuestos municipales o metropolitanos, la facultad del gobierno o poder ejecutivo central, no operaría para efectos de reglamentar las leyes, toda vez que no sería dable que respecto al mismo impuesto, se adopte una “ordenanza reglamentaria” y un “reglamento del ejecutivo”. Operará en este supuesto caso el mandato constitucional contenido en el párrafo final del art. 425 (principio de competencia).

Encontramos también, que según reza el art. 324 del COOTAD, el alcalde municipal o metropolitano deberá publicar todas las normas aprobadas en su gaceta oficial y en el dominio de internet (web) de la institución; adicionalmente, si se trata de normas de carácter tributario, deberá promulgarlas y las remitirá para su publicación en el Registro Oficial a efectos de la vigencia en el territorio nacional. Huelga señalar que este mandato legal que referimos no se cumple a rajatabla en el Ecuador, evento que mina el derecho constitucional a la seguridad jurídica en nuestro país.

Asimismo, se ha establecido en nuestra legislación que los funcionarios municipales o metropolitanos que deban hacer efectivo el cobro de los tributos o de las obligaciones de cualquier clase a favor de la municipalidad o distrito metropolitano, son personal y pecuniariamente responsables por acción u omisión en el cumplimiento de sus deberes (art. 493 del COOTAD); mandato congruente con el art. 233 de la CRE, destinado a regular acerca de la responsabilidad de los miembros del sector público.¹² Esta normativa es sana, porque parece ser incontestable que si los funcionarios públicos llamados a recaudar no cumplen su papel conforme a lo dispuesto por la ley, de un lado, perjudican al ente público, mientras que, por el otro, premian a los malos contribuyentes aupando talvez conductas ilegales.

Recapitulando, tenemos que los tributos municipales o metropolitanos están regidos por las normas pertinentes de la Constitución y de los tratados internacionales, del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, del Código Orgánico Tributario, de leyes ordinarias específicas, de ordenanzas y reglamentos de la materia.

12. El primer inciso del art. 233 de la Constitución manda que: “Ninguna servidora ni servidor público estará exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones, y serán responsables administrativa, civil y penalmente por el manejo y administración de fondos, bienes o recursos públicos”.

Todos los tributos municipales pueden ser recaudados por medio de la activación del procedimiento administrativo de ejecución coactiva; y, en materia de beneficios, también están normados por las exoneraciones generales establecidas en el art. 35 del COT, siempre y cuando no entren en conflicto con las que se han previsto en el COOTAD por prohibición o restricción que, en cuanto a dispensas impositivas, este cuerpo normativo lo determine.

LA PARTICIPACIÓN CIUDADANA Y EL MECANISMO DE LA SILLA VACÍA EN LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS

Como derivación de lo que la Constitución establece en materia de participación ciudadana respecto a varios ámbitos, entre ellos, a políticas públicas, accionar público en general y adopción de normas jurídicas, en el COOTAD constan sendas disposiciones jurídicas sobre la temática, relacionadas con aspectos del régimen tributario local. Así, sobre el derecho a la participación se establece en el tercer inciso del art. 303 del Código lo siguiente: “La ciudadanía tiene derecho a ejercer la democracia directa a través de la presentación de proyectos de normas regionales, ordenanzas provinciales, distritales o cantonales, acuerdos y resoluciones parroquiales. También tiene derecho a ejercer el control social de los actos de los gobiernos autónomos descentralizados...”. Más adelante, se reconoce que todos los ciudadanos gozan de iniciativa popular para “formular propuestas de normas regionales, ordenanzas distritales, provinciales o cantonales, o resoluciones parroquiales así como su derogatoria de acuerdo con la Constitución y ley”.

También está el mecanismo de la silla vacía, que implica la creación de un espacio que al ser ocupado por un representante de la ciudadanía –cuidando la equidad de género–, permitirá materializar en alguna medida la participación. Con ese horizonte, la primera parte del art. 311 del COOTAD prescribe que: “Las sesiones de los gobiernos autónomos descentralizados son públicas y en ellas habrá una silla vacía que será ocupada por un representante de la ciudadanía en función de los temas a tratarse, con el propósito de participar en el debate y en la toma de decisiones en asuntos de interés general”. Al efecto, se deberá observar la legislación y las disposiciones –contenidas en ordenanzas– emanadas del respectivo gobierno autónomo. Destacamos finalmente, que la norma últimamente transcrita se refiere a “las sesiones” en general, con lo cual se entendería comprendidas también las que efectúe el consejo municipal o metropolitano para conocer y aprobar ordenanzas de tributos, de esta manera la participación ciudadana se concreta, sobre todo, a través de los mecanismos de la “iniciativa normativa” y de la “silla vacía”, por lo se tornan relevantes para la construcción del ordenamiento jurídico local sobre nuestra materia de estudio.

IV. EL CATASTRO PREDIAL MUNICIPAL Y METROPOLITANO

ORIGEN Y NOCIÓN GENERAL DEL CATASTRO

Como ha sucedido en épocas pasadas, en la actualidad es indudable que el catastro, como instrumento registral o inventario de los bienes inmuebles, es una herramienta de gran utilidad para la administración del Estado en general, incluido el gobierno local o municipal. Varios estudios sobre la materia dan cuenta de que su origen es Egipto.

Hay que señalar que el vocablo “catastro” deriva de la locución latina *capitastrum*, que proviene a su vez de *caput*, que quiere decir “cabeza”, porque se consideraba que constituía un inventario por cabeza de cada uno de los inmuebles de una comunidad. El catastro fue conocido en muchos pueblos de la antigüedad como: Persia, Grecia, Roma. Contemporáneamente el catastro aparece con gran trascendencia, por ejemplo, en Francia que inició en 1807 un registro parcelario, luego fue utilizado en Austria (siglo XIX) e Italia, para más adelante experimentar un uso mucho más extendido en el mundo.¹

EL CATASTRO MUNICIPAL Y METROPOLITANO EN EL ECUADOR

En el Ecuador el catastro predial es construido, administrado y desarrollado por cada uno de los municipios y distritos metropolitanos que gobiernan cada circunscripción cantonal o distrital metropolitana, mediante el uso intensivo de tecnología, y de un especial y complejo procedimiento administrativo, que dicho sea de paso, casi siempre es completamente desconocido por el ciudadano.

1. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, 8a. ed., pp. 875-876.

Según el art. 264.9 de la CRE, es competencia exclusiva de los gobiernos municipales la de: “Formar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales”. Facultad que también recae a favor de los gobiernos de los distritos metropolitanos, en virtud del art. 266 de la misma norma fundamental.

Todas las tareas importantes a realizar en torno al catastro, se deben cumplir en atención a lo que mandan las políticas del ramo, las normas jurídicas pertinentes, los instructivos internos correspondientes, con el auxilio de las metodologías de valoración que adopte cada municipio, las fichas prediales parametrizadas pertinentes, los planos que contienen datos cartográficos, etc.²

Normalmente el catastro se estructura como una especie de inventario de bienes inmuebles que integran todo el territorio cantonal, tanto del área urbana como de la rural, contiene información alfanumérica (alfabeto latino y números arábigos) y gráfica, sobre aspectos físicos, espaciales, geométricos, técnicos, legales (jurídicos) y de valoración económica de cada uno de ellos, identificación de los propietarios, usufructuarios y poseedores. Se trata de un inventario de carácter dinámico, debido a que requiere actualización permanente, aunque la ley nacional manda la realización de “actualizaciones generales” cada bienio (dos años).³ La unidad de referencia que utiliza el catastro para la avaluación es el metro cuadrado de terreno o lote, y el metro cuadrado de construcción, en caso de haberse realizado y sea constatable físicamente.

Como todo instrumento técnico, el catastro tiene una potencialidad que viene definido por el nivel de perfeccionamiento, control y revisión que posee, con mención especial a las exigencias de actualidad y flexibilidad, así como también al cuidado en los ingresos, egresos y cambios en la información que contienen las bases de datos catastrales. Con certeza diremos que el diseño y la construcción de un excelente sistema de catastro, comporta la erogación de ingentes recursos por parte de la institución pública correspondiente.

Un modelo moderno de catastro –siempre complejo y vasto– podría incorporar, entre otros, los siguientes sistemas y subsistemas:

1. *Sistema de generación de cartografía* (planos) con fines catastrales, según parámetros proporcionados por el Sistema Geodésico Nacional y por los Sistemas de Referencia Espacial y de Geolocalización.⁴

2. Según Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 876: “Para confeccionar el catastro deben efectuarse operaciones geométrico-trigonómicas que tienen por objeto establecer todo lo relativo a la superficie del fundo, operaciones económico-financieras que tienden a estimar el valor del fundo y operaciones jurídicas que tienen por fin individualizar el inmueble y a su propietario”.

3. Cfr. Juan Romero Flores, “Historia y modelo técnico conceptual para estudios de catastro”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2007, pp. 69-92. Se hace referencia a la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que en este aspecto tiene igual connotación a lo que prevé el COOTAD.

4. Sobre este ámbito altamente técnico trata la Ordenanza No. 225, publicada en el Registro Oficial

2. *Sistema de delimitación de áreas urbanas y rurales*, según la normativa vigente y los parámetros de análisis que se establezcan.
3. *Sistema de zonificación catastral*, con base en características geográficas y antrópicas, encerrando zonas con rasgos homogéneos. a) Criterios: definición de zonas y sectores catastrales: zonificación, sectorización, notación de manzanas, notación de polígonos en el área rural, notación de predios urbanos y rurales, notación de propiedad horizontal. b) Definición del sistema de codificación local (clave catastral urbana y rural): área urbana (zona, sector, manzana, lote, propiedad horizontal); área rural (zona, sector, polígono, lote). c) Definición del sistema de codificación nacional: provincia, cantón, parroquia.
4. *Sistema de atributos catastrales-ficha catastral*, que recoge aspectos: físicos, jurídicos, económicos, uso. a) Ficha predial urbana, que contempla datos sobre: ubicación, tenencia del inmueble (aspectos legales), características físicas y servicios del terreno, características de las construcciones, mejoras adheridas al predio, plano del predio. b) Ficha predial rural, que contempla datos sobre: ubicación, tenencia del inmueble (aspectos legales), características físicas, obras de infraestructura y uso del terreno, características de las construcciones, mejoras adheridas al suelo, maquinaria agrícola, animales, plantaciones, plano del predio.
5. *Sistema de captura de datos (prediación)*, que implica: investigación de campo mediante recorridos programados, y control posterior de calidad de la información que se ingresa caso por caso a las fichas prediales.
6. *Sistema de valoración de predios*: suelo, edificaciones, reposición.
7. *Sistema de base de datos*: alfanumérico (letras y números) y espacial (imagen).
8. *Sistema de aplicaciones catastrales*, para: usuarios según información requerida (capas o niveles de información), mantenimiento y conservación del catastro, y seguridad para evitar manipulación y fuga de la información.
9. *Sistema de promoción y difusión del relevamiento predial*, con el fin de que los ciudadanos del cantón o del distrito apoyen y colaboren con los proyectos que el municipio desarrolle.
10. *Sistema jurídico para normalización, procedimientos y legalización* (titularización) de la tenencia de la tierra urbana y rural. Generación de proyectos de normas (especialmente de ordenanzas).
11. *Sistema de capacitación* para el personal que participa en las tareas relacionadas con el catastro, transferencia de tecnología y de conocimiento del sistema catastral con otras entidades que manejan catastros.

Vemos así que lograr un sistema de catastro de estructuración avanzada dependerá de muchos elementos de diverso orden, dispuestos según las principales determinaciones de políticas locales y prioridades, y, como es lógico suponer, de una importante asignación de recursos, especialmente económicos.

CARÁCTER MULTIFINALITARIO DEL CATASTRO

Desde sus orígenes el catastro fue visto y utilizado como un instrumento de orden fiscal, que servía para ordenar y recaudar cargas tributarias, especialmente aquellas relacionadas con la propiedad o con la tenencia de los predios, lotes o fundos. Al menos en nuestro medio, solo en la época contemporánea se vislumbran paulatinamente las múltiples bondades o potenciales aplicaciones que encierra el catastro, como una herramienta universal e imprescindible para la gestión pública local, así, proponemos, entre otras posibles, las que a continuación se enlistan:

- Gestión de tributos locales (impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras).
- Planificación territorial.
- Regulación urbana y rural sobre uso y ocupación del suelo.
- Trámites de expropiaciones, permutas, subdivisiones, reestructuraciones parcelarias, incorporaciones, etc.
- Identificación y estudios sobre necesidades poblacionales insatisfechas en cuanto a servicios públicos y obra pública.
- Referente para transacciones en el mercado inmobiliario y de la construcción.
- Para diseño de políticas de seguridad.
- Para diseño de operativos de control de diversa índole.
- Para diseño de planes de emergencia.
- Para la proyección de nuevos servicios o ampliación de los existentes.
- Para la proyección de obra pública e infraestructura.
- Venta de información especializada.
- Identificación de equipamiento urbano y rural.
- Fuente de información para investigación de casos de presunto lavado de activos y enriquecimiento ilícito.
- Fuente de información para otros registros públicos como el Registro de la Propiedad⁵ o el Registro Mercantil.
- Para aplicación de políticas de redistribución del ingreso e inversión (planificación del gasto público).
- Elaboración de mapas catastrales y planos temáticos.

5. Véase al respecto, por una parte, el art. 265 de la CRE y, por otra, el art. 142 del COOTAD.

- Para conocer la riqueza inmobiliaria del territorio y el patrimonio de los administrados.
- Identificación de barrios de interés social.
- Identificación de invasiones de tierras.
- Para control y monitoreo de la modificación de los predios por factores de fuerza mayor como catástrofes y fenómenos naturales.
- Información para los trámites de adjudicaciones de fajas de terrenos y otros.
- Información sobre rellenos de quebradas.
- Para registrar declaratorias de propiedad horizontal (PH).
- Identificación de zonas de reserva, ecológicas o protegidas.
- Identificación de zonas de riesgo o peligro.
- Registro de predios especiales por su naturaleza, uso o destinación, por ejemplo: predios históricos, predios estratégicos por seguridad nacional, predios pertenecientes al sector público, predios entregados en comodato, predios para desarrollar zonas industriales.

Inclusive, en algunos países como España, el catastro ha sido fundamental para concretar lo que se denomina: “liquidación catastral”, consistente en un procedimiento técnico de la administración, ejecutado por medio del catastro para alcanzar la determinación de la renta media ordinaria del bien inmueble, sea este urbano o rural.⁶

Por nuestra parte no dudamos que en materia de gestión de tributos, el catastro constituye un instrumento valioso, pues permite apuntalar especialmente la aplicación de los tributos sobre la propiedad urbana y rural, toda vez que al avaluar cada unidad predial se ofrece el componente valorativo, que constituye la base imponible de los gravámenes recientemente citados.

Aparte del uso primordial del catastro, que acabamos de aludir, hablamos de una herramienta singular para la gestión de otros tributos que requieren información detallada de los inmuebles, como, por ejemplo, de los impuestos que recaen en quienes siendo personas naturales o jurídicas ejercen diversas actividades de carácter económico (impuesto de patente, impuesto a los espectáculos públicos, etc.), o de las tasas por servicios domiciliarios (servicio de agua potable, servicio de alcantarillado, servicio de alumbrado público, etc.), respecto de quienes perciben el beneficio por la prestación de los mismos.

De todo lo que acabamos de explicar, rescatamos la naturaleza multifinanciaría del catastro, más allá de la frecuente subutilización de esta herramienta para efectos netamente fiscales y recaudatorios, aunque estas últimas aplicaciones son las más frecuentes.

6. Gian Antonio Micheli, *Curso de Derecho Tributario*, Jaén, Editorial de Derecho Reunidas, 1975, p. 274.

Evidenciamos que el art. 494 del COOTAD ordena que las municipalidades y distritos metropolitanos mantengan actualizados en forma permanente los catastros de predios urbanos y rurales, dispone, asimismo, que en el catastro consten los bienes inmuebles con el valor actualizado. En este mismo sentido, el art. 496 del referido cuerpo legal manda que las municipalidades y distritos metropolitanos hagan actualizaciones generales de catastro y de valoración de la propiedad urbana y rural, cada bienio; y, que una vez realizada, se revise también el monto de los impuestos prediales urbano y rural que regirán para dicho período, revisión que está a cargo del concejo municipal o concejo metropolitano; gobiernos autónomos descentralizados que para estos cometidos deben observar los principios básicos de igualdad, proporcionalidad, progresividad y generalidad que sustentan el régimen tributario nacional, conforme lo previsto por el art. 497 del COOTAD, amén de otros concurrentes establecidos por el COT (arts. 4 y 5) y por la norma fundamental (arts. 300 y 301).

En este mismo sentido, también se ha previsto la exigencia de notificación de nuevos avalúos, acto singular que coadyuva a lograr el respeto a los derechos de los contribuyentes, así como la transparencia en la gestión catastral. Al efecto, el art. 522 del COOTAD, al tiempo de enfatizar que las municipalidades y los distritos metropolitanos deben realizar, en forma obligatoria, actualizaciones generales de catastros y de valoración de la propiedad rural cada bienio, manda que la dirección financiera o quien haga sus veces notifique por medio de la prensa a los propietarios, haciéndoles conocer la realización del –nuevo– avalúo.⁷ Menciona el Código que una vez concluido este proceso, se notifique por medio de la prensa a la ciudadanía para que los interesados puedan acercarse a la entidad o por medios tele informáticos, con el fin de conocer la nueva valorización realizada por el ente público. Procedimientos estos de suma trascendencia, que deberán ser reglamentados oportunamente por las municipalidades y concejos metropolitanos a través de ordenanzas.

Dejamos igualmente señalado que en caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con el nuevo avalúo practicado pueda objetarlo, para lo cual está habili-

7. Para ilustrar este importante proceso, referimos que, por ejemplo, cuando el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito procedió a actualizar los avalúos generales de las propiedades, para el bienio 2006-2007, procedió también a notificar los nuevos valores caso por caso a los propietarios de predios asentados en el Distrito, con la suficiente anticipación, de tal forma que estos en los casos que creyeron necesario pudieron ejercer en los últimos meses de 2005 sus derechos de reclamación por el nuevo avalúo, ante la instancia municipal correspondiente. Este ejercicio democrático y de apego a la legislación vigente permitió precautelar los derechos de los administrados, y que la emisión de obligaciones tributarias para los años 2006 y 2007 se realice con datos catastrales de avalúos depurados, cuestión que adicionalmente disminuyó de forma sensible la conflictividad y el número de reclamos en la gestión tributaria de esos años, sobre todo, respecto de los impuestos prediales. No se tiene registro de operaciones similares que se hayan realizado posteriormente por parte de la misma institución edilicia, ni de otras en el país.

tado para presentar un reclamo administrativo según el art. 115 del COT, el que, en razón de la materia –tributaria–, debe ser dirigido a la máxima autoridad de la unidad financiera.

IDENTIFICACIÓN DEL PREDIO: LA CLAVE CATASTRAL

La clave catastral es la convención numérica que sirve para identificar la ubicación geográfica de cada propiedad inmobiliaria con respecto a una trama predefinida de hojas catastrales, manzanas y lotes dentro de determinada circunscripción territorial. Esta convención muy útil, parte de un sistema de hojas cartográficas, cada una de las cuales corresponde a una determinada superficie, dentro de las que se identifican con exactitud las manzanas que la integran, con los lotes de cada una de estas y las calles que las atraviesan.

Dentro de un sistema lógico de ordenación, las hojas cartográficas están secuencialmente numeradas, y con base en cada una de estas se establece la identificación por claves catastrales. La numeración de las manzanas y de los lotes es secuencial, partiendo de los ya existentes.

Con los datos que referimos y que se encierran en la clave catastral resulta posible conocer con precisión la ubicación de un predio, la manzana a la que pertenece, las calles que demarcan la manzana, el número de lote, el piso o planta en elevación, el número de departamento.

En el caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, la clave catastral⁸ se la ha calificado como la convención numérica que identifica la ubicación geográfica de cada propiedad con respecto a una trama espacial predefinida, que está conformada por *el barrio* en el que se incluyen secuencialmente manzanas y lotes del territorio distrital.

Su estructura es la siguiente:

- Los diez primeros dígitos identifican: Código del barrio o sector (los 4 primeros dígitos). La manzana que le corresponde dentro del barrio o sector (los dígitos 5, 6 y 7). La numeración de las manzanas rige comenzando desde el extremo noroccidental del plano del barrio avanzando hacia el este y de allí retornando al oeste y así sucesivamente a manera de 2 hasta completar el barrio o sector. El lote que le corresponde dentro de la manzana (dígitos 8, 9 y 10). Su numeración rige con base en el procedimiento previsto para el de las manzanas.

8. La regulación sobre la identificación catastral predial para el caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, en el que se esgrime la definición y estructura de la clave catastral, está recogida en el Manual sobre identificación predial, DAYC/PCGC/ESTUDIOS, 12 de marzo de 2003.

- Para subdivisiones: Se identifican con base en los mismos dígitos 8, 9 y 10, con la aclaración de que la secuencia original del lote subdividido se la mantendrá en uno de los lotes resultantes y los otros tendrán la numeración que les corresponda en forma secuencial a partir del último número del lote de la manzana a la que pertenecen.
- Para el caso de derechos y acciones: Esta mantendrá la numeración del lote original en la clave catastral, pues esta figura no atribuye una subdivisión del predio que pueda verificarse en una delimitación física.
- Para multipropiedad (propiedad horizontal): Mantendrá la clave catastral que identifica el lote objeto de la declaratoria de propiedad horizontal, adicionándose 9 dígitos que identificarán a cada una de las unidades derivadas de la propiedad horizontal.
- En propiedades horizontales en desarrollo vertical (edificaciones en altura): Los dígitos o campos 11, 12 y 13 definirán el número de bloque. Los dígitos 14, 15 y 16 identificarán el nivel o piso en el que se encuentra la unidad constructiva. Los dígitos 17, 18 y 19 identificarán las unidades constructivas prediales existentes en cada nivel o piso de un bloque constructivo determinado.
- En propiedades horizontales en desarrollo horizontal (varias unidades constructivas separadas o adosadas de 1 hasta 4 pisos formando un conjunto que generalmente es de uso residencial): Los dígitos 11, 12 y 13 definirán el número de bloque. Los dígitos 14, 15 y 16 identificarán el nivel o piso en el que se encuentra la unidad constructiva. El nivel para las unidades prediales en propiedad horizontal de un solo propietario desarrolladas en una planta o en varias plantas, se adoptará para su registro en la clave catastral el perteneciente a la planta baja (nivel 001). Los dígitos 17, 18 y 19 identificarán las unidades constructivas prediales existentes en cada nivel o piso de un bloque constructivo determinado, de manera secuencial.

Identificación y datos de localización del predio

1. Identificación Política Metropolitana
 - 1.1. Zona (código de 2 dígitos)
 - 1.2. Parroquia (código de 4 dígitos)
 - 1.3. Asentamiento, barrio o sector (código de 4 dígitos)
 - 1.4. Tipo (código de 2 dígitos)
 - 1.5. Manzana (código de 3 dígitos)
 - 1.6. Lote (código de 3 dígitos)
2. Clave catastral
Actualmente

2.1. Barrio o sector, manzana, lote y propiedad horizontal (hasta 19 dígitos)
Anteriormente

Hoja catastral, manzana, lote, propiedad horizontal, subdivisión, derechos y acciones y unidad constructiva (hasta 19 dígitos)

2.2. Placa predial

2.3. Número de familias, número de departamentos, número de cuartos.

Número predial

Consiste en un número secuencial único de varios dígitos (para el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito hasta 7 dígitos), diferente a la clave catastral, sirve para identificar a una unidad predial en el catastro y refiere el orden de ingreso de un predio a este; el número se genera al momento de realizarse cada nuevo ingreso.

EL CATASTRO DE LA DECLARATORIA DE PROPIEDAD HORIZONTAL

La propiedad horizontal es una figura con connotación no solamente jurídica sino también técnica y económica, sirve para organizar y sistematizar el catastro predial inmobiliario administrado por las municipalidades. Esta figura puede estar expresada no solo en inmuebles desplegados y dispuestos horizontalmente sino también en forma vertical.

Según el glosario contenido en la “Ordenanza que establece el avalúo de los predios urbanos y de las cabeceras parroquiales de las parroquias rurales del cantón Guayaquil para el bienio 2012-2013”,⁹ la propiedad horizontal consiste en: “la división de una propiedad en pisos, departamentos o unidades u otros usos. Cada propietario o condómino es dueño exclusivo de su piso, departamento o unidad, y copropietario del terreno y de todas las cosas de uso común en forma porcentual con relación al área total de dicha propiedad (suelo y edificación). Trámite que debe ser aprobado por el Alcalde, previo cumplimiento de los requisitos de carácter técnico determinados en ordenanza”.

En su connotación técnica, la propiedad horizontal ha permitido organizar la base de datos catastral de manera más formal y completa, pues ayuda a identificar las unidades principales (departamentos), las unidades complementarias o accesorias (bodegas, parqueaderos), y las áreas o espacios comunales (áreas de paso, jardines, etc.).

9. Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 615, de 10 de enero de 2012.

Cada unidad predial representa una alícuota dentro de la propiedad horizontal, la titularidad de dominio exclusiva se obtiene en todas las unidades, excepto en las áreas o espacios identificados como “comunales”, en los que se mantiene la copropiedad, cuyo porcentaje se encuentra en relación con la alícuota de la o las unidades en las que se mantenga la titularidad de dominio. El marco regulatorio de esta figura se encuentra previsto en la Ley de Propiedad Horizontal¹⁰ y el Reglamento a la Ley de Propiedad Horizontal.¹¹

No han sido pocos los problemas que el registro de una declaración de propiedad horizontal ha causado a las oficinas municipales encargadas de formar, administrar y mantener la información catastral, como a los administrados. En efecto, se han cometido verdaderas aberraciones jurídicas cuando se ha entendido, por ejemplo, que una declaratoria de propiedad horizontal, de manera automática ha parcelado un predio o que ha creado nuevos predios en uno preexistente. Cabe citar, como ilustración para el primer caso, cuando sobre un predio no construido el constructor planifica edificar cuatro casas como unidades constructivas independientes o adosadas; y, para el segundo caso, cuando se proyecta la edificación de un bloque constructivo de varios pisos, con algunos departamentos en cada uno de ellos.

Si bien la declaratoria de propiedad horizontal crea legalmente y, sobre todo, para efectos jurídicos y de negocio (venta de inmuebles a través de fideicomiso inmobiliario, bajo la modalidad “llave en mano”), uno o más predios nuevos, no es dable que en el catastro se creen y registren nuevos predios que aún no están construidos. Conviene recordar aquí que para la determinación del avalúo de una propiedad se debe tomar en cuenta el precio del terreno más el precio de lo construido sobre él, si lo hubiere.

El problema que se ocasiona al crear predios en el catastro, como reflejo de declaratorias de propiedad horizontal, es que generalmente los sistemas informáticos correspondientes generan títulos de crédito contentivos de obligaciones tributarias, por cada uno de los predios nuevos, pero aún no edificados. Como agravante a esta situación cabe indicar que en muchos casos estos títulos emanan a cargo del propietario del predio preexistente, en el mismo número de predios constantes en la declaratoria de propiedad horizontal, reiteramos, pese a que en la mayoría de ocasiones dichos predios nuevos solo están plasmados en los planos.

Solucionar el problema que venimos explicando en los últimos párrafos precedentes implicaría que la oficina de catastros municipal, solo cree o genere un nuevo predio en la base de datos, luego de que se ha verificado en el terreno, la existencia del predio construido, y de que se haya emitido el permiso de habitabilidad correspondiente.

10. Codificación publicada en el Registro Oficial No. 119, de 6 de octubre de 2005.

11. Decreto Ejecutivo No. 1229, publicado en el Registro Oficial No. 270, de 6 de septiembre de 1999.

ORDENANZAS MUNICIPALES EN MATERIA DE CATASTROS

Algunos municipios del país han logrado aprobar a través de sus concejos ordenanzas específicas para regular algunos tópicos concernientes a la compleja materia que representa el catastro. Esta situación que se presenta en contados municipios, sin duda, ayuda para reducir los espacios antes librados a decisiones discrecionales y subjetivas de ciertos funcionarios públicos, por falta precisamente de normas jurídicas apropiadas.

Por citar un caso, en el Código Municipal para el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito se encuentra un título dedicado al catastro inmobiliario, agregado por el art. 1 de la Ordenanza No. 222,¹² normativa orientada a regular la actividad catastral inmobiliaria en el territorio distrital, concretamente y de conformidad con el art. 10, los fines perseguidos son los siguientes:

1. Regular y normar la formación, organización, funcionamiento, desarrollo, mantenimiento y conservación del catastro de los bienes inmuebles ubicados en el Distrito Metropolitano de Quito, así como establecer procedimientos que regirán las relaciones entre los propietarios o poseedores de bienes inmuebles y la Municipalidad.
2. Definir normas y procedimientos a los que se sujetarán los trabajos del catastro y valoración inmobiliaria.
3. Determinar las obligaciones que en materia de esta ordenanza tienen los funcionarios, servidores municipales, estatales, particulares, así como los propietarios y los poseedores de bienes inmuebles ubicados en el Distrito.
4. Establecer la promoción e integración del catastro inmobiliario y sus registros, para que se proporcione el servicio de información y consulta a quienes lo requieran, de conformidad a las normas legales pertinentes.

El art. 3 de esta ordenanza define que el catastro inmobiliario “es el registro e inventario técnico, actualizado y clasificado de la propiedad inmobiliaria, en el que se establece la correcta identificación de los aspectos físicos-geométricos, jurídicos, económicos (valorativos) que lo definen y constituyen”.

La normativa que analizamos se refiere también a los aspectos físicos-geométricos, para lo cual expresa que las características físicas de los bienes inmuebles estarán sujetos a la información de los linderos y dimensiones que consten en las escrituras inscritas en el Registro de la Propiedad, y a los planos de levantamiento aprobados. Agrega que las características físicas abarcarán los aspectos internos y externos de los predios, los primeros que comprenden: el terreno, la construcción

12. Publicada en el Registro Oficial No. 195, de 22 de octubre de 2007.

y otros elementos valorizables. Para el terreno considera la ubicación, linderos, dimensiones, área, forma, topografía, y en el caso de predios rurales, la calidad de la tierra. La identificación de los linderos del terreno y construcciones se hace sobre documentos cartográficos, fotografías aéreas, ortofotografías, imagen satelital y ortoimágenes. Para la construcción se considera la estructura, mampostería, cubiertas, entresijos, acabados, que estarán definidas por tipologías constructivas, de acuerdo a los materiales predominantes y usos del bloque. Los aspectos externos comprenden: los servicios públicos, infraestructura y equipamiento urbano.

Dispone además, en el art. 7, lo siguiente: “Los planos de fraccionamiento de las propiedades deberán ser presentados en formato papel y digital que utilicen programas de AUTOCAD y/o MICRO STATION, que estén georeferenciados de acuerdo al Sistema de Referencia Espacial del Distrito Metropolitano de Quito (SIRES-DMQ), que se establece en la respectiva ordenanza”, que los mapas catastrales se elaborarán conforme al modelo de datos cartográfico, y que las dimensiones de los terrenos y de las edificaciones estarán expresadas en unidades del sistema métrico decimal.

Acerca de los aspectos jurídicos establece que comprenderán lo relativo a la titularidad de dominio del inmueble y también la posesión, en los casos en los que se la verifique; que esta información podrá obtenerse de acuerdo a la documentación protocolizada y registrada, presentada por el interesado, así como del Registro de la Propiedad, notarías, juzgados e Instituto Nacional de Desarrollo Agrario (INDA).

Los aspectos económicos se abordan en el artículo 9, en donde consta que son los que sirven para determinar el avalúo catastral a precio de mercado, aplicable a todos y cada uno de los bienes inmuebles ubicados en el Distrito, establecidos en función de la ordenanza de valoración urbana y rural vigente, de acuerdo a la Ley Orgánica de Régimen Municipal y que actualmente no difiere de lo previsto en el COOTAD. Aclara asimismo que los avalúos de los inmuebles servirán como base imponible para la determinación y cálculo de los tributos que las leyes y ordenanzas determinen.

Era importante incorporar también en la ordenanza el conjunto de archivos que deben integrar el catastro de la propiedad inmobiliaria del Distrito Metropolitano de Quito, así el artículo 14 señala que los registros gráficos están constituidos por: 1. Mapa general del Distrito Metropolitano de Quito. 2. Mapa general con la zonificación territorial. 3. Mapa de áreas de intervención valorativas (AIVAS). 4. Planos con los sectores catastrales. 5. Planos manzaneros y/o polígonos con los bienes inmuebles urbanos y rurales que los conforman. 6. Planos con la delimitación de los bienes inmuebles urbanos y rústicos. 7. Registro alfanumérico, que contendrá: 7.1. Clave catastral del bien inmueble. 7.2. Nombre del propietario o poseedor. 7.3. Ubicación y nomenclatura oficial. 7.4. Uso actual. 7.5. Valor catastral. 7.6. Domicilio del propietario o poseedor. 7.7. Superficie del terreno y de las

construcciones. 7.8. Características físicas y geométricas del terreno y las construcciones. 7.9. Tipo de tenencia y características de la misma. 7.10. Datos de escritura o documento comprobatorio de propiedad y de su inscripción en el Registro de la Propiedad. 7.11. Colindancias actualizadas. 7.12. Servicios públicos e infraestructura. 7.13. Nombres y codificación de las vías de comunicación y acceso.

También prescribe que el archivo documental y digital de la propiedad inmobiliaria está integrado por: 1. Escrituras u otro documento que compruebe la titularidad de dominio o la posesión del bien inmueble. 2. Certificados de inscripción en el Registro de la Propiedad. 3. Certificados de bienes raíces. 4. Certificaciones de bajas y cambios de información física, legal o económica que modifiquen los registros catastrales. 5. Registros gráficos cartográficos en formato análogo y digital. 6. Los demás documentos necesarios conforme a otras disposiciones y ordenamientos. Y agrega que el Sistema de Información Catastral se integra de una base de datos gráfica (cartografía catastral digital) y de una base de datos catastral alfanumérico (titulares de dominio, con los respectivos atributos).

La ordenanza contempla, en el art. 20, que para las valoraciones masivas (generales) de los inmuebles se determinarán previamente zonas o áreas de intervención valorativa (AIVA), en las cuales se establecerá un valor unitario por metro cuadrado de suelo. Agrega que para conformar estas áreas se considerarán los siguientes factores: 1. En áreas homogéneas urbanas (el uso, la topografía, el destino económico, las tipologías constructivas, zonificación, equipamiento y precios del terreno). 2. En áreas homogéneas rurales (las condiciones agrológicas, topográficas, climatológicas de los suelos, así como de su capacidad y limitaciones de uso y manejo).

Nos parece importante destacar que el art. 28 de la ordenanza cuida el respeto a los derechos de los administrados cuando establece que las operaciones o actividades de deslinde catastral¹³ deben practicarse masiva o puntualmente, *previa notificación a los propietarios o poseedores del bien inmueble de que se trate, y a los propietarios o poseedores de los inmuebles colindantes*, quienes pueden formular observaciones. Aclara que en los casos en que dichas operaciones afecten bienes inmuebles estatales o municipales, se debe notificar a la autoridad competente. Culmina la norma disponiendo que la ausencia de los interesados, citados legalmente, no es motivo para suspender la ejecución de las operaciones de deslinde.

También es plausible la aclaración en el sentido de que los trabajos topográficos catastrales y de deslinde predial deben practicarse de acuerdo a los manuales, instructivos o normas de procedimiento que para el efecto se aprueben, lo que

13. Según el Glosario de Términos incluido al final de la Ordenanza No. 222, “Deslinde predial” es el: “Mecanismo por el cual se identifican los límites y dimensiones singulares de un lote de terreno con respecto a otro. Datos que serán identificados en el campo y asentados en los documentos gráficos del catastro”.

incluye lo referente a vías, bordes superiores de quebrada y espacios públicos, así como la identificación de coordenadas con los parámetros establecidos en los cuerpos legales correspondientes (art. 29).

Esta normativa local que comentamos establece claramente las causas que pueden llevar a actualizar el valor catastral, ellas son: cuando las edificaciones del bien inmueble tengan una antigüedad de más de dos años sin reparación o restauración; cuando en el bien inmueble se hagan construcciones, reconstrucciones o ampliaciones, que afecten notoriamente su valor; cuando el bien inmueble sufra un cambio físico que afecte notoriamente el valor; cuando los bienes inmuebles se fusionen, se subdividan, se reestructuren o sean motivo de declaratoria en propiedad horizontal; cuando parte o la totalidad del bien inmueble sea objeto de traslación de dominio o por cualquier causa que modifique el régimen jurídico de propiedad del bien inmueble; cuando por la ejecución de obras públicas o privadas se altere el valor de la propiedad, tanto en los directamente beneficiados como en su zona de influencia, con base en estudios de valoración que elabore la Dirección de Avalúos y Catastros; y cuando cambien las características físicas, jurídicas y económicas, de tal modo que se altere el valor del bien inmueble (art. 32).

Con buen criterio, la ordenanza que revisamos también ha incorporado en el art. 37, entre otras, un conjunto de reglas sobre la obligación que tienen los propietarios, poseedores o arrendatarios, de declarar al funcionario responsable catastral, cualquier modificación que se haga a los elementos que caractericen al bien inmueble, como son: construcciones, ampliaciones, remodelaciones, fusión, subdivisión, declaratorias en propiedad horizontal o cualquiera otra prevista por esta ordenanza, dentro del plazo de sesenta días contados a partir de la fecha de la modificación.

En la misma disposición jurídica se crean obligaciones para los notarios y para los registradores de la propiedad, básicamente de informar; a los primeros, sobre casos puntuales de transferencias de dominio de inmuebles que vayan a construirse o que se estén construyendo; y a los segundos, sobre modificaciones en la información jurídica de los inmuebles. También plantea reglas para el caso de inmuebles que se aportan a un fideicomiso mercantil.

La ordenanza en esta parte aclara algunas cuestiones que dicen mucho de la verdadera naturaleza del catastro como un “registro o base de datos” especializada, veamos: “El proceso de inventario catastral de edificaciones en el sistema catastral no legaliza construcciones informales ni ilegales”, lo que quiere decir que al catastro no le debe importar si lo que se encuentra en el territorio ha sido o no autorizado por las leyes y/o por las autoridades competentes. Esto encuentra reafirmación en el art. 41 del mismo cuerpo normativo, que se ocupa del caso de los deslindes por incongruencias en las dimensiones de los predios, en la parte correspondiente esta norma dice lo siguiente: “pues el catastro no legaliza medidas, linderos ni cabidas (áreas) de predios”. El art. 42, también cuenta con una determinación en el mismo

sentido indicado, a la sazón manda que: “las certificaciones no legalizan titularidad de dominio, medidas, linderos o cabidas de cada unidad predial”.

Los arts. 44 y 47 de la Ordenanza No. 222, desarrollan lo atinente a los recursos administrativos que pueden resultar útiles para los contribuyentes, sobre el catastro. Con evidente orientación fiscal se establece la pertinencia del reclamo (tributario) a los responsables catastrales y la procedencia de la apelación en los demás casos en que haya error o diferencia entre los datos asentados en el registro catastral y las características físicas, geométricas, jurídicas y de usos del bien inmueble. De esta manera, el Alcalde dicta resolución dentro del término de 40 días, contados desde la recepción de la apelación en su despacho. La resolución termina la fase administrativa en el procedimiento de los reclamos de los contribuyentes y goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Queda expedita, por lo tanto, la vía contenciosa tributaria.

La posibilidad de apelar ante el Alcalde la tiene el propietario, el poseedor o quien tenga interés jurídico; el escrito de apelación debe contener los siguientes datos: a) Nombre, domicilio y documentación que acredite la personalidad del interesado; b) Clave catastral del inmueble de que se trate; c) Ubicación, colindancia, superficie y linderos del bien inmueble; d) Descripción de los errores o diferencias que existan en el registro catastral o de estas en relación con la información que pretende corregir; y, e) Los preceptos legales en que se funde su inconformidad respecto de la resolución impugnada. Es necesario adjuntar a la solicitud los documentos que la respalden, para acreditar los hechos que se demanda sean revisados y corregidos.

Al final, la Ordenanza No. 222 incorpora un glosario de términos, lo que resulta positivo para interpretar y entender, tanto los conceptos como los alcances de las disposiciones sobre el catastro inmobiliario del Distrito Metropolitano de Quito. De los términos que allí se ubican vale destacar los siguientes:

Área de Intervención Valorativa (AIVA).- Es el espacio geográfico limitado que tiene características físicas homogéneas o similares, que permite diferenciarlo de los adyacentes.

Avalúo.- Es el valor de un bien inmueble establecido técnicamente a partir de sus características físicas, económicas y jurídicas, en base a metodologías establecidas.

Avalúo catastral.- Valor determinado de un bien inmueble que consta en el catastro, sin considerar las rebajas o exoneraciones de ley, registrado periódicamente, en el que se incluye el terreno y sus mejoras (construcciones y otros elementos valorizables).

Avalúo a precio de mercado.- Es el valor de un bien inmueble establecido técnicamente a partir de sus características físicas, económicas y jurídicas, en base a metodologías establecidas, así como a una investigación y análisis del mercado inmobiliario.

Base de datos gráfica.- Sistema informático gráfico que relaciona espacios (objetos) y control geográfico geométrico, que permite ingresar, actualizar y manejar información general y detallada de las parcelas o predios.

Base de datos alfanumérica.- Sistema informático que permite ingresar, almacenar, actualizar y manejar la información catastral física, legal y económica.

Dentro de esta revisión de las normas más llamativas sobre catastros, que han sido expedidas por cabildos municipales del Ecuador, creemos conveniente citar además que el 28 de diciembre de 2011 el Concejo Municipal de Guayaquil aprobó la “Ordenanza que establece el avalúo de los predios urbanos y de las cabeceras parroquiales de las parroquias rurales del cantón Guayaquil para el bienio 2012-2013”. En esta normativa se incorporaron una serie de disposiciones jurídicas sobre el catastro, así el capítulo II trata sobre el catastro y sus funciones. El art. 6 de la ordenanza aludida expresa que:

Se entiende el catastro predial, como el inventario de los bienes inmuebles, públicos y privados del cantón; los que contienen la información predial en la ficha catastral predial urbana que deberá ser sistematizada y complementada con la cartografía digital, de acuerdo a:

- 6.1. Aspectos jurídicos: Registro de la documentación catastral relacionada con el derecho de propiedad o posesión del bien inmueble, a través de la escritura pública registrada en el Registro de la Propiedad y el correspondiente código catastral.
- 6.2. Aspectos físico-técnicos: Registro de los linderos y de las características y mensuras de terrenos, edificios, construcciones, mejoras y actividades de explotación sujetas a tributo, a través de documentación georeferenciada en forma sistemática sobre la base de datos alfanumérica.
- 6.3. Aspectos tributarios o fiscales: Preparación y facilitación a la Dirección Financiera de los avalúos a partir de los cuales se determinará la tributación aplicable a los predios.

Sobre el valor de la propiedad se ocupa el art. 8 de la Ordenanza, disposición jurídica que determina que el valor se establecerá mediante la suma del valor del suelo y, de haberlas, el de las construcciones y de las mejoras que se hayan edificado sobre él. Añade que este valor constituye el valor intrínseco, propio o natural del inmueble y que servirá de base para la determinación de impuestos y para otros efectos tributarios y no tributarios, como los de expropiación, de conformidad con lo establecido en el art. 495 del COOTAD, norma que se ocupa del avalúo de los predios.

Allí mismo se contempla que para establecer el valor de la propiedad se considerará, en forma obligatoria, los siguientes elementos:

- a) *Valoración del Suelo*, que es el precio unitario de suelo, urbano o rural determinado por un proceso de comparación con precios de venta de parcelas o solares de condiciones similares u homogéneas del mismo sector, multiplicado por la superficie de la parcela o solar. Para ello, la propia ordenanza establece los valores bases por sectores catastrales.
- b) *Factores de Aumento o Reducción del Valor por Metro Cuadrado de Terreno*, que se aplican a los precios básicos unitarios por sector.
- c) *Valoración de la edificación*, que es el precio de las construcciones que se hayan desarrollado con carácter permanente sobre un solar, calculado sobre el método de reposición.
- d) *El valor de*

reposición, que se determina aplicando un proceso que permite la simulación de construcción de la obra que va a ser avaluada, a costos actualizados de construcción, depreciada de forma proporcional al tiempo de vida útil. Se establece el valor de reposición por metro cuadrado de construcción según tipo de construcción por sus características y especificaciones técnicas. e) *Avalúo de las edificaciones no terminadas*, en correspondencia con la Ordenanza de Edificaciones, a los predios con edificaciones declaradas no terminadas, la valoración se aplicará sobre el solar y sobre lo construido. La ordenanza dispone que para fines de avalúos no se considere como edificación las obras de construcción correspondientes a movimientos de tierras, excavación y cimentación de la edificación no terminada. f) *Factores por depreciación*, a los valores de reposición se aplicarán factores de depreciación de forma proporcional al tiempo de vida útil y estado de conservación.

De conformidad con el art. 11, los registros de los predios, los registros cartográficos y sus actualizaciones conforman el “inventario catastral”, el mismo que deberá ser llevado y controlado en medios electrónicos que garanticen el enlace de las bases alfanumérica y cartográfica, por medio de un sistema de información geográfica municipal (SIGMU), que permita la recuperación de la información catastral.

El art. 13 se ocupa del avalúo imponible en predios con edificaciones no terminadas y solares no edificados. En sujeción a lo establecido por la Ordenanza de Edificaciones, define las siguientes situaciones: 13.1. Predio con edificación no terminada pero declarada habitable, en cuyo caso se liquidará el impuesto predial de acuerdo al valor del solar y sobre lo construido con un recargo equivalente al porcentaje que le faltare para cumplir con las normas mínimas exigibles en el sector. 13.2. Predio con edificación no terminada y que, previa solicitud a la Dirección de Urbanismo, Avalúos y Registro, por no ser habitable, ha sido declarada inconclusa, para el caso, se liquidará los impuestos prediales de acuerdo al valor del solar y de lo edificado, a la fecha. 13.3. Recargo a solares no edificados,¹⁴ expresa que se gravará un recargo anual del dos por mil (2‰), a los solares no edificados o cuando lo construido no supere el 30 por ciento del valor del terreno.

Como obligación de los propietarios de los bienes inmuebles situados en el cantón, el art. 14 ordena que toda persona, natural o jurídica, que de cualquier forma legal adquiere el dominio de esos bienes, está obligada a registrarlos en el Departamento de Avalúos y Registro de la Dirección de Urbanismo Avalúos y Registro, adjuntando el instrumento público que acredite el dominio, debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad, para que conste el cambio efectuado en el inventario catastral. Añade que esta obligación deberá cumplirse dentro de los

14. Como analizaremos más adelante, en el COOTAD el recargo a solar no edificado es asimilado prácticamente a un impuesto, con todas las consecuencias propias de esta consideración legal.

treinta días posteriores a la inscripción del instrumento público que acredite el dominio en el Registro de la Propiedad.

La aplicación puramente tributaria de esta Ordenanza del cantón Guayaquil deriva prácticamente solo de tres disposiciones transitorias, y de las dos primeras disposiciones generales, tal como transcribimos a continuación:

Para el cálculo del impuesto predial urbano y sus adicionales correspondientes al año 2012, a los avalúos establecidos según las disposiciones de esta ordenanza, se aplicará los porcentajes que sean necesarios, dentro de los límites establecidos en el artículo 504 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, con la finalidad de que el valor resultante a pagarse sea igual al establecido para tales tributos en el 2011.

En consecuencia, el valor del impuesto predial y sus adicionales para el 2012 permanecerá invariable con respecto al valor establecido para el año 2011.

Esta ordenanza incorpora un Glosario de Términos, de los cuales por su relevancia extraemos los siguientes:

AVALÚO: Acción y efecto de valuar, esto es de fijar o señalar a un bien inmueble el valor correspondiente a su estimación.

AVALÚO DE LA PROPIEDAD: El que corresponde al valor real municipal del predio, en función de las especificaciones técnicas de un predio determinado y los valores unitarios aprobados, establecidos para fines impositivos por el Departamento Técnico de Avalúos y Registro en aplicación del art. 505 del COOTAD.

AVALÚO DEL SOLAR: Es el resultante de multiplicar el área del lote o solar por el valor del metro cuadrado del suelo.

AVALÚO DE LA EDIFICACIÓN: Se lo determinará multiplicando el área de construcción por el valor del metro cuadrado de la categoría y tipo de edificación.

BASE CARTOGRÁFICA CATASTRAL: Modelo abstracto que muestra en una cartografía detallada la situación, distribución y relaciones de los bienes inmuebles; incluye superficie, linderos y demás atributos físicos existentes.

BASE DE DATOS CATASTRAL ALFANUMÉRICA: La que recoge, en forma literal, la información sobre atributos de los bienes inmuebles; implica la identificación de la unidad catastral y posibilita la obtención de la correspondiente ficha fechada y sus datos.

CARTOGRAFÍA: Ciencia y técnica de hacer mapas y cartas, cuyo proceso se inicia con la planificación del levantamiento original, y concluye con la preparación e impresión final del mapa.

CÓDIGO CATASTRAL: Identificación alfanumérica única y no repetible que se asigna a cada predio o a cada unidad en Régimen de Propiedad Horizontal, la que se origina en el proceso de catastro.

FACTORES DE CORRECCIÓN: Coeficientes mediante los cuales se corrigen el valor o precio base por metro cuadrado del suelo, en atención a su uso, ubicación, topografía, dotación de servicios y, o afectaciones.

INVENTARIO CATASTRAL: Relación ordenado de los bienes o propiedades inmuebles urbanos y rurales del cantón, como consecuencia del censo catastral; contiene la cantidad y valor de dichos bienes y los nombres de sus propietarios, para una fácil identificación y una justa determinación o liquidación de la contribución predial.

PREDIO: Inmueble determinado por poligonal cerrada, con ubicación geográfica definida y, o georeferenciada.

SISTEMA DE INFORMACIÓN GEOGRÁFICO MUNICIPAL (SIGMU): Sistema computarizado de propósitos múltiples, que permite mantener un inventario actualizado de los bienes inmuebles del cantón. Su proceso comprende; ingreso, transformación, análisis y entrega de datos espaciales y sus atributos, en un sistema de coordenadas uniforme o perfectamente georeferenciado.

SOLAR: Lote que se encuentra en zona urbanizada con todos los servicios básicos de infraestructura; agua potable, alcantarillado sanitario y pluvial, energía eléctrica, alumbrado público y telefonía.

ASPECTOS ESPECIALES SOBRE EL CATASTRO MUNICIPAL DE BIENES INMUEBLES EN EL ECUADOR

Al no existir en el Ecuador una ley sobre la materia es conveniente que los asambleístas tomen cartas en el asunto y provean al país de una regulación amplia y general, en orden a unificar parámetros o elementos básicos, con el fin de que todas las entidades que requieren de un catastro para la gestión, logren una eficiente coordinación y complementación entre las bases de datos catastrales; de esta forma podrán alcanzar un desarrollo homogéneo de este instrumento y la optimización de los recursos económicos y tecnológicos.

Surge importante pensar, por ejemplo, en la creación de una entidad de ámbito nacional o, en su defecto, de empresas municipales, especializadas en la formación y mantenimiento de catastros, a fin de que puedan proveer a los diferentes usuarios de la información técnica que demanden, incluso creemos que esto abriría la puerta para el diseño de un esquema de venta de servicios de información especializada. Así, múltiples entidades del cantón, que en la actualidad gastan de manera aislada importantes sumas de dinero, para contar con catastros frecuentemente incompletos, podrían ser beneficiarios de los servicios de una sola entidad pública, que comercializaría la información requerida.

En suma, las formas como se describen y regulan en el COOTAD los aspectos atinentes al catastro predial municipal, prácticamente no difieren de lo que constaba en la anterior LORM.

Algo final que conviene destacar consiste en que en el COOTAD, tal como ya hemos comentado, se indica que los avalúos de la propiedad inmobiliaria urbana y rural se actualizarán cada dos años, con la consecuente revisión de los impuestos predial urbano y predial rural, pero en ninguna disposición transitoria del COOTAD se alude si por el bienio 2010-2011, en lo referido a materia catastral

predial debieron o no mantenerse los avalúos, esto en virtud de que dicho bienio ya estaba corriendo al tiempo de la expedición de esta nueva normativa; ni tampoco la referencia de que con la nueva ley debía proceder de manera automática, la redefinición de los años en los que ha estado configurándose cada bienio. Esta falta de precisión ha ocasionado que cada municipalidad actúe discrecionalmente, pues, por un lado, podía manejarse el criterio que por la vigencia de las nuevas reglas el bienio debía empezar a correr desde 2011 con la actualización de avalúos correspondiente; y, por otro lado, entender que en virtud de haber estado ya en marcha el bienio cuando se producen las reformas, los avalúos debían mantenerse hasta la culminación del año 2011, y, por lo mismo, sostener que el nuevo ordenamiento en materia catastral y valorativa predial debía empezar a regir a partir de 2012. Con todo, este evento lejos de propender a la sistematización del manejo catastral en cuanto a la particularización de los años que debe componer cada bienio, con cobertura a todas las municipalidades, propició más bien una dispersión normativa y de gestión contraria al afán de promover la uniformidad y seguridad jurídica que estos casos requieren.

V. IMPUESTOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS

Nos corresponde ahora hacer una revisión crítica de los principales aspectos sobre los tributos de financiación municipal y distrital metropolitana que contiene el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD). Esta ley se ocupa de los tributos en el título IX Disposiciones Especiales de los Gobiernos Metropolitanos y Municipales, capítulo III, sección primera, arts. 489 a 565, sobre los impuestos; capítulo IV, arts. 566 a 568, sobre las tasas; y, capítulo V, arts. 569 a 593, acerca de las contribuciones especiales de mejoras.

IMPUESTO PREDIAL URBANO

Este es, sin lugar a duda, el tributo de financiación municipal más importante, debido a que implica a la mayoría de contribuyentes del territorio cantonal, sin perjuicio de que los predios estén ubicados en el sector urbano o en el sector rural. A pesar de lo que acabamos de señalar, debido a diversos factores, en varios cantones y distritos metropolitanos del país los resultados por recaudaciones correspondientes a la gestión del impuesto predial urbano dejan aún mucho que desear.

Se trata de un impuesto de relativa facilidad recaudatoria, toda vez que la ostentación de un bien inmueble es prácticamente imposible de disimular, peor todavía de ocultar ante la administración. Adicionalmente, los impuestos prediales serían los tributos que menor tensión presentarían respecto a los intereses de los contribuyentes, esto debido a su idoneidad para someter a gravamen una evidente capacidad para contribuir al erario público.

Un problema práctico en torno a la aplicación de este tributo, radica sustancialmente en la mala o en la pobre información que la hacienda municipal o metropolitana maneja en el catastro sobre los predios situados en el territorio cantonal o distrital, respectivamente, a lo que habrá que sumar al menos dos factores de igual o mayor importancia, el primero, la baja capacidad de gestión de la gran mayoría

de municipios y gobiernos distritales metropolitanos, y el segundo, el elevado porcentaje de construcción informal, es decir, no autorizada como tampoco registrada.

Objeto y sujeción pasiva en el impuesto predial urbano

Como ya se ha dicho, el impuesto a los predios urbanos es un tributo de exclusiva financiación municipal o metropolitana, pues existe expresa disposición (art. 513 del COOTAD) que prohíbe el establecimiento de otros impuestos que graven los predios urbanos para financiar presupuestos que no sean los municipales o metropolitanos, con la excepción de aquellos que se destinen a financiar proyectos de vivienda rural de interés social.

Vemos que el art. 501 del COOTAD dispone lo siguiente: “[...] Son sujetos pasivos de este impuesto los propietarios de predios ubicados dentro de los límites de las zonas urbanas, quienes pagarán un impuesto anual, cuyo sujeto activo es la municipalidad o distrito metropolitano respectivo, en la forma establecida por la ley [...]”.

Como se podrá apreciar, esta disposición legal empieza por referir al sujeto pasivo del impuesto predial, en este sentido evidencia mejor técnica legislativa con relación a lo que preveía la normativa anterior de la LORM, que hacía mención a que las propiedades ubicadas dentro de los límites de las zonas urbanas debían pagar un impuesto anual, cuyo sujeto activo es la municipalidad respectiva, en la forma establecida por la ley. Así pues, no hacía referencia a la sujeción pasiva del tributo, sino que de manera errada disponía que el pago deben hacerlo “las propiedades”. En la legislación actual del COOTAD queda explicitado que la sujeción pasiva de este impuesto está atada a la titularidad de dominio del inmueble, consolidada o bien limitada por la constitución de un derecho real, verbigracia respecto a un caso de nuda propiedad.

Según nuestro parecer, el objeto de este gravamen también puede deducirse de la citada disposición jurídica, mismo que consistiría en la propiedad del inmueble, a cargo de su titular, situación fáctica determinante en la justificación del tributo para todos los casos de aplicación.

En la misma disposición transcrita se establece que para la definición del área urbana dentro del cantón o del distrito metropolitano, por parte del concejo, se requiere de ordenanza, al efecto, una comisión especial designada tomará en cuenta, preferentemente, el radio de servicios municipales y metropolitanos existentes, como los servicios de agua potable, aseo de calles y otros de naturaleza semejante, y el de luz eléctrica. De esto se deduce que los sectores que no gocen de tales servicios tendrían que ser considerados no urbanos o rurales. Empero, la norma jurídica referida no establece cada cuanto tiempo el concejo cumplirá con esta obligación, cuestión que no es beneficiosa, ya que este ejercicio de poder público —la delimitación del espacio urbano— puede estar muy condicionado por cálculos de índole

política de los ediles, amén del consecuente perjuicio que este evento podría generar a la hacienda municipal o metropolitana. Nos parece importante sugerir que tal comisión debería estar integrada por personal con conocimientos técnicos idóneos, por ejemplo, con funcionarios de las entidades o empresas que prestan los servicios públicos municipales y, por mandato legal, con un representante del centro agrícola cantonal respectivo.¹

Valoración de los predios urbanos

Luego de ordenar el COOTAD por medio del art. 494, que las municipalidades y los distritos metropolitanos mantendrán actualizados en forma permanente, los catastros de predios urbanos y rurales, y que los bienes inmuebles constarán en el catastro con el valor de la propiedad actualizado; también establece que los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición; y que con este propósito, el concejo aprobará mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones (art. 502 del COOTAD).

Para esto, la unidad técnica encargada de los avalúos y catastros, integrante de la administración municipal en materia de finanzas, debe definir metodologías de valoración, que comprenden elementos diversos usados comúnmente en el ámbito de la técnica de registro y valoración catastral. Obviamente, será necesario que tales metodologías deban ser previamente validadas por otras áreas técnicas municipales, relacionadas directa o indirectamente con la materia catastral, entre ellas: procuraduría, dirección financiera, planificación territorial.

Deducciones en materia de impuesto predial urbano

Según el art. 503 del COOTAD, los propietarios cuyos predios soporten deudas hipotecarias que graven al predio con motivo de su adquisición, construcción o mejora, tendrán derecho a solicitar que se les otorguen las deducciones correspondientes aplicables sobre la base imponible, de entre el 20 y el 40 por ciento del saldo del valor del capital de la deuda, sin que pueda exceder del 50 por ciento del valor comercial –nótese que la ley no hace referencia al avalúo catastral– del respectivo predio, para lo cual solamente se considerará el saldo de capital, de conformidad con los certificados que emitan las instituciones del sistema financie-

1. Véase, al respecto, la Ley de Centros Agrícolas y Cámaras de Agricultura, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 315, de 16 de abril de 2004.

ro, del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), o conforme al cuadro de coeficientes de aplicación que al propósito deben adoptar los municipios o distritos metropolitanos.

Al respecto, nos parece lógico plantear que dichos aspectos deben obrar por medio de ordenanza. Sin embargo, el propio COOTAD señala que a falta de información suficiente, en el respectivo departamento municipal se podrá elaborar tablas de aplicación, a base de los primeros datos proporcionados.

Vale señalar que si la deducción no puede rebasar el 50 por ciento del valor comercial, la municipalidad no obrará con base en el valor comercial sino al valor catastral, que es el que maneja, pudiendo, por lo mismo, el contribuyente argumentar que ese valor no representa al precio de la propiedad en el mercado inmobiliario, por consiguiente, podrá fundamentar que la deducción deba tener un margen mayor, es decir, observándose para ello el valor comercial del predio.

Nuestra legislación permite que las deducciones se apliquen respecto a tres tipos de créditos: el primero consistente en préstamos hipotecarios sin amortización gradual, otorgados por las instituciones del sistema financiero, empresas o personas particulares; el segundo en préstamos otorgados por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; y, el último, a préstamos sin seguro de desgravamen pero con amortización gradual.

Para el caso de los préstamos hipotecarios sin amortización gradual, otorgados por las instituciones del sistema financiero, empresas o personas particulares, el interesado proveerá a la administración una copia de la escritura en la primera solicitud y, cada tres años, un certificado del acreedor, en el que se indique el saldo deudor por capital. Debe también acompañar, en la primera vez, la comprobación de que el préstamo se ha efectuado e invertido en edificaciones o mejoras del inmueble respecto al cual pretende la aplicación del beneficio tributario. Cuando se trate del saldo del precio de compra del predio, hará prueba suficiente la respectiva escritura de compra.

Cuando se trate de los préstamos que otorga el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el interesado debe presentar, en la primera vez, un certificado que confirme la existencia del préstamo y el objeto para el cual se concedió, así como el valor del mismo o el saldo de capital, en su caso.

En los préstamos sin seguro de desgravamen, pero con amortización gradual, el interesado ha de indicar el plazo y se establecerá el saldo de capital, y los certificados se renovarían cada tres años. En los préstamos con seguro de desgravamen, se debe indicar también la edad del asegurado y la tasa de constitución de la reserva matemática.

Las solicitudes que permitirían la aplicación de descuentos del impuesto predial urbano deben ser presentadas en la dirección financiera, hasta el 30 de noviembre de cada año, puesto que las que se presenten con posterioridad únicamente

serán tomadas en cuenta por la administración, para el pago del tributo correspondiente al segundo semestre del año.

Es de lamentar que este conjunto de situaciones beneficiosas para los contribuyentes, que en algunos casos implicarían la obtención de rebajas o de descuentos en el monto a pagar por el impuesto predial urbano, es ampliamente desconocido por los administrados, situación que claramente perjudica sus intereses económicos; en adición a ello, también es cierto que las administraciones tributarias municipales no se han esforzado en darlas a conocer.

Base imponible y tarifa del impuesto predial urbano

Al valor de la propiedad urbana (avalúo catastral), que cumple la función de ser la base imponible del tributo que ahora explicamos, considerado individualmente o, en su defecto, respecto a varias propiedades del mismo titular de dominio, ubicadas en una misma jurisdicción municipal o metropolitana, se aplica un porcentaje que oscila entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil (0,25 x 1.000) y un máximo del cinco por mil (5 x 1.000), mismo que es fijado por medio de ordenanza.

Podríamos decir que el mecanismo adoptado en el COOTAD para definir la tarifa del impuesto predial implica lo que podemos denominar el establecimiento de una “banda impositiva”, que fija un piso y un techo de imposición, dentro de la cual los concejos cantonales y los concejos metropolitanos, están en libertad de fijar la tarifa, eso sí mediante la adopción de una ordenanza tributaria que garantice la progresividad en la imposición. Lógicamente que este trámite se dará según sean las necesidades de índole financiera del municipio o distrito metropolitano que se trate, la situación socio-económica de los ciudadanos del cantón o distrito y la coyuntura política en la que se tome la decisión.²

Existe también el caso en que un contribuyente es propietario de más de un predio, que en conjunto se asientan en el territorio cantonal. Al efecto, se debe realizar la sumatoria de avalúos para la determinación de la base imponible del

2. En el caso de Quito, se expidió la Ordenanza Metropolitana No. 153 que racionaliza la determinación y cobro del impuesto a los predios urbanos y rurales para el bienio 2012-2013. R. O. 599, 2011-12-19. Debe anotarse que esta ordenanza, entre otros puntos, fija los rangos tarifarios del impuesto predial urbano con un esquema de tarifas básicas y tarifas excedentes por rangos de avalúos, la que promueve mayor progresividad. Con esta regulación queda atrás el efecto pernicioso que ocasionaba en la estructura tarifaria del impuesto, la observancia del segundo inciso de la primera disposición transitoria de la Ley 2004-44, que preveía: “Para las tarifas que regirán el primer bienio las municipalidades aplicarán el porcentaje que resulte del valor de la última emisión, incluidos solo el impuesto principal y los adicionales de beneficio municipal, dividida para el valor de la propiedad determinado en la forma prevista en la presente Ley, esta tarifa, en el primer año de aplicación, no podrá generar emisiones inferiores a las que se obtienen con el sistema que se deja de aplicar”.

impuesto predial urbano, lo que conllevaría la aplicación de una tarifa mayor por efectos de la progresividad del impuesto, aunque en la práctica esta exigencia de la ley no opera siempre.

Si un predio urbano es propiedad de varios condóminos, los contribuyentes, de común acuerdo o, uno de ellos, tienen la posibilidad de solicitar que en el catastro se haga constar separadamente, el valor que corresponda a su propiedad según los títulos de la copropiedad, en los que deberá constar el valor o parte que corresponda a cada uno de los propietarios.

Para efectos del pago del impuesto predial urbano, así como de otros tributos relacionados (como por ejemplo, tasas por servicio de alcantarillado y por servicios administrativos, contribuciones especiales de mejoras), es procedente dividir los títulos prorrateando el valor del impuesto causado entre todos los copropietarios, en relación directa con el avalúo que corresponda a la propiedad. Resultará por lo tanto, que en estos casos, cada dueño o copropietario tendrá el derecho a que se aplique la tarifa del impuesto, según el valor de la parte que le pertenece.

La ley también contempla que cuando hubiere lugar a deducción de cargas hipotecarias –tal como comentamos en el acápite anterior–, el monto para deducirse, a que tienen derecho los propietarios en razón del valor de la hipoteca y del valor del predio, se debe dividir y, en virtud de esto, se aplicará a prorrata del valor de los derechos de cada uno sobre el inmueble.

Las exenciones del impuesto predial urbano

Acerca de las exenciones, el COOTAD prevé la dispensa del pago del impuesto predial urbano (al igual que del impuesto adicional a inmuebles no edificados o con construcción obsoleta en zonas de promoción inmediata³ y del impuesto por solar no edificado),⁴ en los siguientes casos:

3. Al tenor del art. 508 COOTAD, este tributo obra sobre la propiedad de solares no edificados y construcciones obsoletas ubicados en las zonas urbanas de promoción inmediata, con una alícuota del 1 por mil sobre el avalúo del inmueble en el caso de solares no edificados y, con la del 2 por mil sobre el avalúo del inmueble en el caso de las propiedades calificadas como obsoletas, zonas cuya determinación obedece a imperativos de desarrollo urbano, como los de contrarrestar la especulación en los precios de compraventa de terrenos, evitar el crecimiento desordenado de las urbes y facilitar la reestructuración parcelaria y aplicación racional de soluciones urbanísticas. En todo caso, debemos señalar que la ley no ha dejado en claro si aquello de impuesto “adicional” es respecto al impuesto predial o al mismo impuesto por solar no edificado, en este caso en la variante “zona de promoción inmediata”.
4. Se hace extensible la exención sobre el impuesto por solar no edificado en virtud de la disposición prevista en el art. 509 COOTAD (art. 331 de la anterior ley –LORM–). Sobre este punto, la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, de 24 de junio de 1998, expediente 74-1998, R. O. 377 de 6 de agosto de 1998, en recurso de casación, con ocasión del pago indebido que siguiera la Fundación Pérez Pallares contra el Municipio de Quito, ratifica el alcance de la exoneración del impuesto por solar no edificado (anteriormente identificado como recargo por solar no edificado) en mérito de la

- Sobre los predios unifamiliares urbano-marginales con avalúos de hasta 25 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general.
- Sobre los predios de propiedad del Estado y demás entidades del sector público.
- Sobre los predios que pertenecen a las instituciones de beneficencia o asistencia social de carácter particular, siempre que sean personas jurídicas y los edificios y sus rentas estén destinados exclusivamente a estas funciones. Si no hubiere destino total, la exención se aplica proporcionalmente a la parte afectada a dicha finalidad.
- Sobre los predios que pertenecen a naciones extranjeras o a organismos internacionales de función pública, siempre que estén destinados a dichas funciones.
- Sobre los predios que hayan sido declarados de utilidad pública por el concejo municipal o metropolitano y que tengan juicios de expropiación, desde el momento de la citación al demandado hasta que la sentencia se encuentre ejecutoriada, inscrita en el registro de la propiedad y catastrada. En caso de tratarse de expropiación parcial, se debe tributar por la parte del inmueble no expropiada.

Es notorio en este último punto la inconsistencia en que incurre nuestra ley, puesto que no resulta admisible que el propietario de un inmueble ubicado en el sector urbano, que haya sido objeto de expropiación total, esté conminado al pago del impuesto predial sobre ese bien, en el período computado desde la declaratoria de utilidad pública con fines de expropiación y de ocupación inmediata, hasta la citación a la municipalidad o gobierno distrital metropolitano, con la demanda incoada por aquel dentro del juicio de expropiación, porque no en todos los procesos se llega a la instauración de un juicio de expropiación justificado en la inconformidad del propietario del predio afectado con el valor de la indemnización, ya que en la generalidad de los casos se arriba a acuerdos entre la municipalidad o distrito metropolitano y el propietario (el sujeto expropiado), en virtud de que este se allana a dicho valor, cuyo pago puede darse en dinero o en especie, en este último caso, instrumentado mediante el correspondiente contrato de permuta.

Cuando se trate de un asunto en el que ocurra expropiación parcial, debe obrarse con la misma lógica que acabamos de resumir, esto es que la obligación tributaria por el impuesto predial urbano sobre la parte del inmueble no afectada por el acto expropiatorio, se establezca únicamente a partir de la fecha de la declaratoria de utilidad pública con fines de expropiación parcial y de ocupación inmediata.

disposición legal última invocada letra d), a favor de dicha fundación como propietaria del referido inmueble, en virtud de acreditar su naturaleza como institución de beneficencia, asistencia social o de educación, y que aunque ese inmueble no produzca rentas, constituye parte de un patrimonio afectado a finalidades de beneficencia, asistencia social o educación, por tal motivo, resolviendo la devolución de lo indebidamente pagado por concepto del gravamen en mención.

Tenemos que señalar también que por medio del art. 510 del COOTAD, el legislador ha creado otro conjunto de beneficios tributarios, concretamente exoneraciones temporales –5 años posteriores al de la terminación o al de la adjudicación de los bienes inmuebles–, en los casos que a continuación listamos:

- Los bienes que deban considerarse amparados por la institución del patrimonio familiar, siempre que no rebasen un avalúo de cuarenta y ocho mil dólares de los Estados Unidos de América.
- Las casas que se construyan con préstamos que para tal objeto otorga el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las asociaciones mutualistas y cooperativas de vivienda, solo hasta el límite de crédito que se haya concedido por esas instituciones para tal objeto. Al efecto, respecto a las casas de varios pisos, se considerarán terminados aquellos que estén en uso, aun cuando los demás se encuentren sin terminar.
- Los edificios que se construyan para destinarse a viviendas populares y para destinarse a hoteles.

Destacamos que en la misma disposición legal recientemente aludida, se reconoce la exoneración hasta por los 2 años siguientes al de la construcción, de las casas destinadas a vivienda no contempladas en los casos específicos que acabamos de referir, así como los edificios con fines industriales.

Se menciona igualmente que cuando la construcción comprenda varios pisos, la exención se aplicará a cada uno de ellos, por separado, siempre que puedan habitarse individualmente, de conformidad con el respectivo año de terminación.

Opera también exoneración del impuesto predial urbano sobre los edificios que deban repararse para que puedan ser habitados, durante el tiempo que dure la reparación, siempre que sea mayor de un año y comprenda más del 50 por ciento del inmueble. Los edificios que deban reconstruirse en su totalidad, estarán sujetos a lo que se establece para las nuevas construcciones.

Si se realiza un análisis más amplio sobre la temática que ahora revisamos, seguramente encontraremos que dentro del régimen normativo ecuatoriano existe un buen número de leyes que reconocen exoneraciones del impuesto predial urbano y de otros impuestos municipales, por diversas razones, sobre todo, de orden social y económico. Una vez enfrentados a esta realidad, parece conveniente dimensionar si deben ser aplicadas irrestrictamente las prescripciones del COOTAD como ley creadora de impuestos de financiación municipal y metropolitana, así como cualquier otra que establezca tributos municipales o metropolitanos, y dejar de lado –léase “no aplicar” o desconocer– prescripciones contenidas en otras leyes, mismas que podrían contener señalamientos específicos sobre exoneraciones no previstas antes en la ley que creó inicialmente los tributos de que se trate. Este problema para su solución concierne al alcance práctico del principio de reserva de ley en materia impositiva.

Sobre el particular, somos del criterio de que la aplicación de exoneraciones no previstas en las leyes que crean los impuestos de financiación municipal, será posible siempre y cuando no entren en contradicción con estas. De tal forma que si las leyes que crearon los impuestos tienen explícitas disposiciones prohibitivas o restrictivas de reconocimiento de exenciones o de beneficios contenidos en otras leyes, estas últimas no podrán ser eficaces.

En un apartado anterior mencionamos también sobre la incidencia de estas exoneraciones en la hacienda municipal (art. 6 letra e) del COOTAD). En este punto corresponde “acoplar” este precepto con el criterio más laxo que manejamos sobre la aplicación de las exoneraciones.

Planteada así esta posición que nos parece la más acertada, tenemos que en el régimen de exoneraciones del impuesto predial urbano, previsto en el COOTAD, no se encuentra disposición alguna orientada a impedir el establecimiento ni la aplicación de exenciones o, de beneficios previstos en otras leyes, situación distinta a la que ocurre con las regulaciones de otros impuestos municipales o metropolitanos, tal como lo señalaremos en su oportunidad en esta misma obra.

Las exenciones incorporadas en el COOTAD operan de manera amplia, esto es tanto en el impuesto predial urbano, como en el impuesto por solar no edificado y, en el impuesto adicional por inmueble no edificado o por construcción obsoleta, en zonas de promoción inmediata; cobertura del beneficio tributario que difiere de la que estuviera prevista en la LORM, ya que el gravamen por solar no edificado no se lo calificaba como “impuesto” sino como “recargo”, este último gravamen no era entendido dentro de la exoneración, cuestión que difiere en el marco de la nueva legislación que estamos estudiando.

La primera exoneración del impuesto predial se presenta en el COOTAD respecto a los predios unifamiliares urbano-marginales con avalúos de hasta 25 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general. Observamos que este primer caso sufre modificaciones importantes respecto al que fue previsto en la ley anterior, pues ahora se ha incluido la calificación como predio urbano-marginal; así mismo, antes el límite del monto debía ser inferior y no de hasta las referidas 25 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general, como obra en la disposición vigente.

El COOTAD no contempla la exoneración sobre los templos de propiedad de todo culto religioso, los conventos y las casas parroquiales, así como las propiedades urbanas de las misiones religiosas en la Región Amazónica Ecuatoriana, situación que implica un cambio de rumbo en la política inherente a la creación de beneficios tributarios. En esta dirección, se ha desconocido la exoneración que anteriormente se preveía para beneficio de las instituciones particulares de educación.

Nos llama la atención que se mantenga la inconsistencia de la exoneración del impuesto predial, respecto a los inmuebles que hayan sido declarados de utilidad pública por el concejo municipal o metropolitano y que tengan pendientes

juicios de expropiación; lo que trasluce que no hubo ningún afán ni precaución para sistematizar y corregir las deficiencias que existían sobre este asunto en la legislación anterior. Sin embargo, esta imprecisión fue subsanada por la disposición consignada en la sección relativa al procedimiento de expropiación (art. 456 del COOTAD), en virtud de la cual se reconoce la exoneración de tributos al inmueble afectado por la declaratoria de utilidad pública con fines expropiatorios, pero a partir de la notificación de dicha declaratoria al propietario afectado.

Como podemos apreciar, gracias a la actual normativa, ha quedado definido que en los procedimientos municipales de expropiación, a partir de la notificación de la declaratoria de utilidad pública, no se generan respecto al bien inmueble afectado, impuestos, tasas, derechos o cualquier otra prestación patrimonial de registro, inscripción o protocolización de los documentos que produzcan o de los actos jurídicos que se generen.

Esta disposición viene a corroborar el principio de justicia en la tributación, pues no resultaba admisible que el propietario del inmueble declarado de utilidad pública con fines de expropiación, continúe asumiendo las obligaciones tributarias sobre un predio del que ya no puede gozar ni disponer libremente y, que por falta de precisión normativa (en aquellas relativas a la exoneración del impuesto predial urbano), se propiciaba que las autoridades municipales o metropolitanas siguieran manteniendo y generando varias cargas económicas, no solamente impuestos, sino también tasas y contribuciones especiales de mejoras, relacionados con los predios pretendidos por la institución que expropia.

Respecto a las exoneraciones por 5 años, esto es, aquellas exenciones concedidas respecto a predios con construcción, que empiezan a correr desde la terminación de la edificación o de la adjudicación, en el primer evento, referido a los inmuebles amparados por la institución del patrimonio familiar, se agrega que será concedida –la dispensa o el beneficio tributario– siempre que el inmueble no rebase un avalúo de cuarenta y ocho mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 48.000).

Período de pago y exigibilidad del impuesto predial urbano

El impuesto predial urbano debe pagarse en el curso del año por el que se genera, sin necesidad de que la tesorería notifique la obligación de pago del tributo. El pago podrá efectuarse desde el primero de enero de cada año, aún cuando no se hubiere emitido el catastro del nuevo año, así la emisión estará sustentada en los datos catastrales del año precedente. Vence el plazo del pago del impuesto predial el 31 de diciembre de cada año, luego de lo cual la obligación tributaria se torna exigible, con las naturales consecuencia que enseguida pasamos a referir.

Llegar al momento en el cual se pone de manifiesto la denominada exigibilidad de la obligación tributaria comporta algunas consecuencias, talvez las prin-

cipales son las siguientes: habilita la persecución del cobro por parte del tesorero municipal o metropolitano, mediante la acción coactiva; genera el cómputo de intereses de mora, según el COT,⁵ y de recargos que se agregan a la obligación principal; y, vale también que indiquemos, permite que empiecen a correr los plazos de prescripción de la acción de cobro de la obligación tributaria, siempre que los actos administrativos, ya en ejercicio de la facultad determinadora, ya en ejercicio de la facultad resolutoria, expedidas por la Administración Tributaria municipal, estén firmes o ejecutoriados, respectivamente.

Para cerrar este acápite diremos además que las municipalidades y los distritos metropolitanos, con base en todas las modificaciones operadas en los catastros hasta el 31 de diciembre de cada año, están en la obligación de determinar el impuesto predial urbano para su cobro a partir del 1 de enero del año siguiente. Este panorama nos permite concluir, tal como ya lo hemos señalado, que los valores generados por el impuesto predial y más impuestos a la propiedad urbana, o diferencias no cobradas, no deberán operar retroactivamente, sino a partir del año inmediato posterior al de la actualización catastral.

Descuentos en el pago del impuesto predial urbano

Para la gestión de este importante tributo operan algunos descuentos justificados principalmente en la pronta cancelación del gravamen por parte del contribuyente, así tenemos que respecto a los pagos que se hagan en la primera quincena de los meses de enero a junio, inclusive, aplican los siguientes descuentos: diez, ocho, seis, cuatro, tres y dos por ciento, respectivamente. Pero si el pago del tributo se efectúa en la segunda quincena de esos mismos meses señalados, el descuento es de: nueve, siete, cinco, tres, dos y uno por ciento, respectivamente.

Si no se aprovecha los descuentos establecidos en la ley, que acabamos de comentar, los montos de las obligaciones tributarias inicialmente emitidos, se incrementan, de tal forma que cuando los pagos se realicen a partir del primero de

5. Al efecto, el artículo 21 del Código Orgánico Tributario es el que regula lo concerniente a los intereses a cargo del sujeto pasivo, en los términos que a continuación transcribimos: "Intereses a cargo del sujeto pasivo.- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo. Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social". Nota: Artículo reformado por art. 1 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

julio dan lugar a un recargo del 10 por ciento sobre el valor a ser cancelado.⁶

Como se puede observar, en esta parte, el COOTAD prácticamente mantiene las disposiciones que estuvieron consignadas en su momento en la LORM, es decir, que no se refleja ningún cambio sobre el tópico que acabamos de explicar.

Caso práctico⁷

Para la determinación de la base imponible del impuesto predial urbano, se toma en consideración los siguientes elementos cuantitativos:

- Valoración del suelo urbano
- Valoración de la construcción
- Valor de reposición (depreciación)

Para fines de ilustración, proyectamos un caso conforme a la normativa que actualmente mantiene el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, útil para la gestión de este gravamen.

Base imponible:

Valoración del suelo: se considera el valor medio del AIVAU (área de intervención valorativa urbana) donde está la propiedad.

AIVAU No.: 41
Urbanización: El Rosario
Parroquia: La Concepción, Zona Norte
Hoja Catastral: 12604

Se toma en cuenta 3 factores:

Factor frente	lote tipo: 15	lote a evaluarse: 14
Factor profundidad	lote tipo: 20	lote a evaluarse: 22,5
Factor tamaño (superficie)	lote tipo: 300	lote a evaluarse: 315

Mes	Descuento primera quincena (%)	Descuento segunda quincena (%)
Enero	Diez	Nueve
Febrero	Ocho	Siete
Marzo	Seis	Cinco
Abril	Cuatro	Tres
Mayo	Tres	Dos
Junio	Dos	Uno
Julio		Recargo 10%
Agosto		Recargo 10%
Septiembre		Recargo 10%
Octubre		Recargo 10%
Noviembre		Recargo 10%
Diciembre		Recargo 10%

6. Al respecto, la legislación vigente no ha establecido si el cálculo del recargo del 10% se lo debe realizar en forma anualizada o en relación a períodos mensuales; por esto, los municipios aplican esta sanción de manera diferenciada.

7. Debemos aclarar que los ejemplos de liquidaciones por impuestos municipales o metropolitanos, que se consignan en esta obra, toman en consideración algunos de los elementos más comunes o característicos encontrados, sobre todo, en ordenanzas expedidas por el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, que por la dinámica que comprenden, pueden ser modificadas frecuentemente.

$$\text{Factor frente} = \left(\frac{\text{Frente del lote a evaluarse}}{\text{Frente del lote tipo}} \right)^{0,25}$$

$$\text{Factor frente} = \left(\frac{14}{15} \right)^{0,25} = 0,983$$

Factor profundidad o fondo

$$\text{Factor fondo} = \left(\frac{\text{Profundidad del lote tipo}}{\text{Profundidad del lote a evaluarse}} \right)^{0,5}$$

$$\text{Factor fondo} = \left(\frac{20}{22,5} \right)^{0,5} = 0,943$$

Factor tamaño

$$\text{Factor tamaño} = \left(\frac{0,3 \times \text{Área lote tipo}}{\text{Superficie del lote a evaluarse}} \right) + 0,70$$

$$\text{Factor tamaño} = \left(\frac{0,3 \times 300}{315} \right) + 0,70 = 0,986$$

Avalúo del lote: valor por metro cuadrado del AIVAU x área en metros cuadrados del lote x factor frente x factor profundidad x factor tamaño.

Avalúo del lote = $52 \times 315 \times 0,983 \times 0,943 \times 0,986$

Avalúo del lote = 14.971,17

Valoración de la construcción⁸

Valor de la construcción = Área de la construcción x (valor metro cuadrado de construcción según tablas 1A, 1B, 1C, según corresponda) x factores de corrección

Factor de corrección = año de avalúo - año de construcción = 38 años de construcción
100 - 38 = 62%

62 / 100 = 0,62

Valor de la construcción = 155 x (365) x 0,62 = 35.076,50

Avalúo del lote: 14.971,17

Avalúo de la construcción: 35.076,50

Avalúo del inmueble: 50.047,67

Tarifa del impuesto predial:⁹

Avalúo predial	Tarifa
De 50.000,01 a 75.000,00	0,3974‰
Valor a pagar: ¹⁰	US \$ 19,89

IMPUESTO POR SOLAR NO EDIFICADO

Una novedad que destaca en el articulado del COOTAD consiste en que mediante el art. 507 de esa normativa, se crea el denominado impuesto anual a los solares no edificados del 2 por mil (2 x 1.000) sobre el valor del inmueble –que en la práctica se calcula sobre el avalúo que consta en el catastro–, mismo que se aplica hasta que se realice la edificación en el lote.

Este nuevo gravamen constituido como un “impuesto” también es identificado como un “recargo” por el propio Código, tal como era considerado en la anterior legislación del régimen municipal; anteriormente el recargo equivalía al 10 por ciento del avalúo predial, valor que por los diversos motivos ya explicados normalmente era irreal y altamente depreciado.

8. Para obtener el valor de la construcción se aplican las fórmulas que las ordenanzas prediales de cada municipalidad lo fijen. Para este caso, se aplican las fórmulas previstas en la normativa del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.
9. La tarifa que se aplica resulta de la estructuración de la tabla que por rangos de avalúos cada municipalidad prevea. El cuadro tarifario es de carácter progresivo, porque a mayor base imponible (avalúo del inmueble) mayor tarifa. Conforme al COOTAD las tarifas del impuesto predial urbano van entre el 0,25 por mil al 5 por mil, por manera que, por autorización legal, cada municipalidad o distrito metropolitano mediante la expedición de ordenanzas, en períodos bienales, podrá fijar el marco de aplicación tarifaria entre el piso y techo señalados.
10. Para efectos de ejemplificación, el valor a pagar por el impuesto predial urbano resultó de la aplicación de la tarifa sobre el avalúo del inmueble que rigiera para el bienio 2006-2007, conforme a la ordenanza del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito expedida para dicho bienio.

El impuesto que rige en la actualidad, al cual nos estamos refiriendo, solo afecta a los solares que están situados en zonas urbanizadas, o sea, en aquellas áreas que cuentan con los servicios básicos de agua potable, canalización y energía eléctrica. Esto porque se supone que de no haber tales servicios, sería muy difícil edificar o construir en los predios y, lo que es más difícil todavía, resultaría imposible usarlos con fines habitacionales, comerciales u otros.

Es importante señalar que para que la obligación tributaria ocasionada por la inexistencia de edificación en el predio no llegue a configurarse, la construcción que se establezca en el predio debe ser de aquellas susceptibles de valuación o apreciación económica, conforme lo determine el departamento técnico catastral de cada municipalidad o distrito metropolitano, evento que obviamente tendrá impacto en el avalúo total de la propiedad inmobiliaria.

Claramente observamos, entonces, que este tributo por solar no edificado se encuentra orientado a desincentivar el mantenimiento de predios o solares sin construcción, por ejemplo, para ganar en plusvalía (terrenos de “engorde”, según lenguaje de uso extendido), con lo cual se induce para que los propietarios construyan, coadyuvando de esa manera a paliar el déficit de vivienda existente en el país y, también a dinamizar un segmento importante de las actividades económicas, en este caso, de las que corresponden al ámbito inmobiliario. Otra lectura que cabe al respecto daría a entender que este gravamen del cual hablamos funciona como una especie de sanción al propietario del predio, sin más, por mantenerlo sin construir.

Del reconocimiento actual de este gravamen como un impuesto, se desprende que en caso de mora en el pago –que como se indicó es anual– se generan intereses tributarios que se sumarían a la obligación principal.

Como hemos explicado líneas atrás, antes de la clarificación que hace el COOTAD de este tributo como un impuesto, que grava a los propietarios de solares no edificados, siempre que en el sector dispongan de los servicios básicos de agua potable, canalización y energía eléctrica, la LORM estableció a este gravamen como recargo por solar no edificado que, dada la connotación que señalamos, equivalía a un tanto alzado de la imposición predial principal, por lo tanto, es claro que se trataba de una prestación patrimonial de carácter público,¹¹ de un verdadero

11. Para el caso español, César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, pp. 207 y 208, sostiene: “La sentencia 185/1995, al igual que lo había hecho antes AGUALLO AVILÉS, va a proponer un concepto de prestación patrimonial de carácter público sobre la base de ver cuál es la razón de ser de la reserva de ley contenida en el art. 31.3 de la Constitución. Esta no es otra que el tradicional principio de *autoimposición*, garantía de la libertad patrimonial y persona del ciudadano, de forma que quienes vienen obligados a satisfacer prestaciones patrimoniales las consientan previamente mediante el mecanismo de la legalidad. La voluntaria aceptación de los representantes de los ciudadanos solo tiene sentido, empero, cuando la prestación económica que se exige se ha impuesto coactivamente...”, y agrega: “Por lo tanto, la coactividad es el elemento crucial para entender cuando nos hallamos ante una prestación patrimonial de carácter público”.

tributo adicional o de un sobre impuesto. Hoy por hoy, nuestra legislación se ha sincerado al referirse a la verdadera naturaleza que posee esta contribución económica.

Exenciones del impuesto por solar no edificado

El mismo Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización deja establecido en su normativa que el impuesto por solar no edificado no opera o no se ocasiona, en los siguientes casos:

- Áreas ocupadas por parques o jardines adyacentes a los edificados ni a las correspondientes a retiros o limitaciones zonales, de conformidad con las ordenanzas vigentes que regulen tales aspectos, exclusión del impuesto que obra en correspondencia con los fines municipales de planificación territorial y que se orientan a asegurar un crecimiento ordenado de la urbe.
- Inmuebles destinados a estacionamientos para vehículos. En este caso, los propietarios deberán obtener previamente del municipio o distrito metropolitano respectivo, la autorización que justifique la necesidad de la construcción de los estacionamientos en el lugar, caso contrario, la autoridad local puede considerar al inmueble como no edificado. No podemos dejar de comentar que esta previsión legal es discutible, toda vez que la realidad demostraría que con autorización o no, el predio ofrece estacionamientos para vehículos, lo que puede implicar la existencia de unidades constructivas en el terreno susceptibles de evaluación.
- Terrenos no construidos que formen parte propiamente de una explotación agrícola.
- Predios que deben considerarse urbanos por hallarse dentro del sector de demarcación urbana y, que por lo tanto, no se encuentran en la zona habitada.
- Edificios destruidos por incendio, terremoto u otra causa semejante –de fuerza mayor–, no habrá lugar al impuesto por solar no edificado durante los cinco años inmediatos siguientes al del siniestro.
- Solares no edificados que han sido objeto de transferencia de dominio, casos en los cuales no se generará el impuesto en el año en que se efectúe el traspaso ni en el año siguiente. Este plazo se extiende a cinco años a partir de la fecha de la respectiva escritura, en el caso de inmuebles pertenecientes a personas que no poseyeran otro inmueble dentro del cantón y que estuvieran tramitando préstamos para construcción de viviendas en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, en el Banco Ecuatoriano de la Vivienda o en una mutualista, según el correspondiente certificado expedido por una de estas instituciones.
- Cuando los propietarios de los bienes inmuebles sean migrantes ecuatorianos en el exterior, el plazo últimamente citado para el no pago del impuesto se extiende a 10 años.

La legislación nacional vigente también establece que tampoco se cobrará el impuesto por solar no edificado (recargo) respecto a los solares cuyo valor de la propiedad inmueble sea inferior al equivalente a 25 remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas del trabajador en general.

Dejamos planteado en esta parte, que para la gestión de este gravamen inmobiliario, también son aplicables las exoneraciones previstas en el art. 509 del COOTAD, previstas con ocasión de la regulación sobre el impuesto predial urbano.

Pago y exigibilidad del impuesto por solar no edificado

Los municipios o distritos metropolitanos gestionan y recaudan el impuesto por solar no edificado, en el mismo acto de recaudación tributaria del impuesto predial urbano. Según la práctica comparada a nivel local, encontramos que la emisión del título de crédito suele constar individualizada para este gravamen específico. El período de causación del impuesto por solar no edificado es anual; pese a no estar especificado en la ley, se colige que el vencimiento de la obligación de pago de este tributo opera al 31 de diciembre de cada año.

IMPUESTO ADICIONAL SOBRE INMUEBLES NO EDIFICADOS EN ZONAS DE PROMOCIÓN INMEDIATA

A más del impuesto por solar no edificado que acabamos de comentar en el acápite anterior, dentro de las regulaciones del impuesto predial urbano contenidas en el COOTAD, se encuentran también las que refieren un impuesto anual adicional al impuesto predial urbano, conforme se desprende del art. 508 de ese cuerpo legal.

Por virtud de este tributo adicional al impuesto predial urbano, los propietarios de bienes inmuebles no edificados o de construcciones obsoletas, ubicados en las zonas urbanas de promoción inmediata, deben pagar un impuesto anual adicional, de acuerdo con las siguientes alícuotas: en el primer caso, el uno por mil (1 x 1.000) adicional que se cobrará sobre el avalúo imponible de los solares no edificados (impuesto que se deberá aplicar transcurrido un año desde la declaración de la zona de promoción inmediata); y, en el segundo caso, el dos por mil (2 x 1.000) adicional que se cobrará sobre el avalúo imponible de las propiedades consideradas obsoletas (impuesto que se deberá aplicar transcurrido un año desde la respectiva notificación).

Como se puede advertir, la base imponible de este impuesto adicional está constituida por el avalúo del bien inmueble constante en el catastro predial municipal o metropolitano, es decir, por la misma base imponible que sirve para la liquidación del impuesto predial urbano, como para el impuesto por solar no edificado. De esta manera, la misma materia gravable –la propiedad del inmueble– puede llegar a soportar simultáneamente varias cargas tributarias, lo que ocasiona el

problema que la doctrina denomina como el “doble gravamen”, fenómeno que se origina en un mismo poder tributario, en este caso el local o municipal.¹²

A mayor abundamiento, es necesario indicar que la determinación de la zona urbana de promoción inmediata obedece, sobre todo, a imperativos del desarrollo urbano, como los de contrarrestar la especulación en los precios de compraventa de terrenos, evitar el crecimiento desordenado de las urbes y facilitar la reestructuración parcelaria y la aplicación racional de soluciones urbanísticas.

Finalmente, es dable señalar que en el marco de la gestión de este impuesto adicional también son aplicables las exoneraciones previstas en el art. 509 del COOTAD.

IMPUESTO PREDIAL RURAL

Para el entendimiento cabal de este tributo es aconsejable tener presente las observaciones que inicialmente hicimos respecto al impuesto predial urbano, por lo que de inicio nos remitimos a ellas.

Ya en concreto, respecto al impuesto predial rural, se puede evidenciar que la legislación vigente sistematiza en alguna medida el tratamiento del tributo, cuando empieza por definir a los sujetos de la relación jurídico tributaria, es decir a los sujetos activo y pasivo (arts. 514 y 515 del COOTAD).

Sujetos del impuesto predial rural

El sujeto activo de este tributo es la municipalidad o distrito metropolitano de la jurisdicción donde se encuentra ubicado el predio rural o rústico. Es necesario mencionar que lo rural refiere a aquella área geográfica enmarcada dentro del perímetro cantonal, que se encuentra al margen de los límites de la zona urbana. Tradicionalmente se viene apreciando que el sector rural carece en enorme medida de los servicios básicos que los encontramos de manera normal en el sector urbanizado, claro está, salvo que se trate del caso de las cabeceras parroquiales o de los centros poblados que sí gozan de algunos servicios básicos.

En el caso del sujeto pasivo de este gravamen, la legislación vigente amplía el ámbito de la sujeción, pues a más de los propietarios, considera también a los poseedores de predios rurales, e inclusive, establece la figura de la responsabilidad respecto a la obligación tributaria, conforme las prescripciones pertinentes del Código Orgánico Tributario.

12. Véase, al respecto, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006, p. 135.

Se ha establecido, en nuestra normativa, que una vez emitido el catastro, el propietario responde por el impuesto predial rural, a menos que no se hubieren efectuado las correcciones del catastro con los movimientos ocurridos en el año anterior; en cuyo caso, el propietario podrá solicitar que se las realice, lo que indudablemente comportará reliquidación de los tributos inherentes a la existencia del predio. Asimismo, si se modificare la propiedad en sus aspectos constitutivos, dentro del año gravado, el propietario tiene la potestad de solicitar que se proceda a realizar una nueva avaluación que de cuenta de la realidad existente.

Queda establecido en la ley, además, que si el tenedor del predio no obligado al pago del tributo o el arrendatario, u otra persona pagare el impuesto debido por el propietario, se subrogará en los derechos del sujeto activo de la obligación tributaria y podrá pedir a la respectiva autoridad que, por la vía coactiva, se efectúe el cobro del tributo que se hubiera pagado por cuenta del propietario. Se trata por lo tanto, de una especie de repetición, útil para precautelar el derecho de quien pagó la obligación tributaria sin haber estado necesariamente obligado a hacerlo.

La subrogación en los derechos del sujeto activo, con los efectos que acabamos de indicar, también opera en el caso de que el adjudicatario de un predio rematado haya asumido el impuesto por años anteriores al de la adjudicación y que no hayan prescrito. Sin embargo, como podemos evidenciar, esta disposición jurídica resulta contraria a aquella que fija el período (art. 28 del COT), para extender la responsabilidad como adquirente de un predio, enmarcado conforme a dicha norma, en el año de la transferencia del inmueble y en el año inmediato anterior a la misma.

Se conmina, asimismo, a los registradores de la propiedad para que previo a la inscripción de la adjudicación del predio rural exijan del contribuyente la presentación de los recibos o certificados de las respectivas municipalidades o gobiernos metropolitanos, mediante los cuales acrediten el pago de los impuestos sobre los predios materia del remate y su adjudicación, o los correspondientes certificados de liberación que den cuenta de no adeudar o no estar sujeto al impuesto en uno o más años. Queda preceptuado también que los registradores de la propiedad que efectúen las inscripciones sin cumplir este requisito, a más de las sanciones previstas en el COOTAD, son responsables solidarios con el deudor del tributo, en los términos establecidos por el Código Orgánico Tributario.

Objeto del impuesto predial rural

Este impuesto grava la titularidad de dominio y la posesión de bienes inmuebles situados fuera de los límites del área urbana cantonal o distrital metropolitana, por lo que puede decirse que posee dos objetos que quedan sometidos a la carga tributaria, toda vez que constituyen idóneos presupuestos fácticos de capacidades económicas aptas para originar la obligación de contribuir.

Valoración de los predios rurales

Dentro de este ámbito son considerados como elementos que integran el predio rural los siguientes: la tierra, los edificios, la maquinaria agrícola, el ganado y otros semovientes, las plantaciones agrícolas y forestales.

Observamos que el COOTAD menciona a las plantaciones agrícolas y excluye los bosques naturales o artificiales, plantaciones de cacao, café, caña, árboles frutales y otros análogos, que antes constaban en la LORM como elementos integrantes del predio; no obstante, en virtud de la categoría genérica descrita actualmente, también se entenderían incorporados en la actual normativa. Esto se justifica históricamente porque se trata de elementos accesorios al predio no urbano, que por lo mismo siguen la suerte del componente principal, además, porque en los casos de transferencias de dominio, parcelaciones y demás procedimientos que pueden afectar la integridad del predio original, resulta prácticamente imposible desmembrar, por ejemplo, una determinada plantación o reubicar o hacer desaparecer un determinado hato de ganado.

Ya en lo tocante al avalúo del terreno, diremos que el predio rural será valorado mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición. Para ello, al igual que en el caso del impuesto predial urbano ya revisado, el concejo municipal o concejo metropolitano está en la obligación de aprobar, mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad al riego, accesos y vías de comunicación, calidad del suelo, agua potable, alcantarillado y otros elementos semejantes, así como los factores para la valoración de las edificaciones.

Sin perjuicio de lo explicado en los párrafos anteriores, creemos que para la valoración de la propiedad rural únicamente deben considerarse el valor de la tierra y el de las edificaciones que con carácter permanente se encuentren en ella, tal como se considera a propósito de la valoración de los predios urbanos. Pero, como sabemos, la ley también consigna como componentes del predio rural a los siguientes: maquinaria agrícola, ganado y otros semovientes, plantaciones agrícolas y forestales.

Respecto a la maquinaria e industrias que puedan encontrarse en un predio rural, el art. 515 del COOTAD, prevé que se deberá considerar las siguientes reglas: si el valor de las maquinarias o industrias fuere superior a ocho mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 8.000), o del 20 por ciento del valor del predio, estas no serán consideradas para determinar el valor del impuesto. Agrega la normativa, que si su valor fuere inferior, sí será considerado para el cálculo de la base imponible del impuesto, y que si las maquinarias o industrias tuvieran por objeto la elaboración de productos con materias primas ajenas a las de la produc-

ción del predio, no serán consideradas para el cobro del impuesto, sin importar el valor que estas posean.

Con el ánimo de plasmar una vocación básicamente de los órdenes social y económico (productivo), en cuanto a la conformación de la estructura de la base imponible del tributo en cuestión, el legislador también ha determinado mediante el COOTAD, que a manera de incentivos se excluyan del valor de la propiedad – con lo cual se afecta la base imponible– los siguientes elementos:

- El valor del ganado mejorante –que permite optimizar la calidad genética de los animales–, previo calificación del Ministerio de Agricultura y Ganadería.¹³
- El valor de los bosques que ocupen terrenos de vocación forestal, mientras no se inicie algún proceso de explotación.
- El valor de las viviendas, centros de cuidado infantil, instalaciones educativas, hospitales, y demás construcciones destinadas a mejorar las condiciones de vida de los trabajadores y sus familias.
- El valor de las inversiones en obras que tengan por propósito conservar o incrementar la productividad de las tierras, protegiendo a estas de la erosión, de las inundaciones o de otros factores adversos, incluye canales y embalses para riego y drenaje; puentes, caminos, instalaciones sanitarias, centros de investigación y capacitación, etc.
- El valor de los establos, corrales, tendales, centros de acopio, edificios de vivienda y otros necesarios para la administración del predio, para los pequeños y medianos propietarios.

Base imponible y tarifa del impuesto predial rural

La base imponible del impuesto predial rural está constituida por el avalúo del inmueble constante en el catastro predial municipal o metropolitano; avalúo que está integrado por los elementos descritos en el acápite anterior. Según la ley, al avalúo del predio rural se aplica un porcentaje que oscila entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil ($0,25 \times 1.000$) y un máximo del tres por mil (3×1.000), valor que es fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal o concejo metropolitano, así lo prevé el art. 517 del COOTAD. Es decir, igual a lo que ocurre con el caso del impuesto predial urbano, el legislador ha definido una especie de banda impositiva integrada con una tarifa de nivel mínimo y una tarifa de nivel máximo, para así obtener el importe del tributo, atado a diferentes magnitudes de bases imponibles.

Sobre estos tópicos encontramos también que el COOTAD ha dispuesto que al valor imponible del impuesto predial rural se sumen los valores de los predios

13. En la actualidad se trataría del Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca.

que posea un propietario en un mismo cantón, y que la tarifa se aplique al valor acumulado, luego de la aplicación de las deducciones –que afectan a la base imponible– a que tenga derecho el contribuyente. Esta posición del legislador merece crítica, ya que si un contribuyente tiene o posee varios predios en el sector rural es muy posible que estos, en atención al avalúo, se encuentren relacionados con varias tarifas impositivas y no necesariamente con una sola, de lo que surgirá el problema de definir la tarifa aplicable a la suma total de las bases impositivas, que corresponde a ese conjunto de predios, más aún si el régimen tarifario opera de manera progresiva dentro de los límites previstos en la ley, tal como también lo dejamos explicado con respecto al impuesto predial urbano. Según nuestro parecer, se trata de un mandato legal difícil de cumplir y que incluso bajo ciertas previsiones, podría generar situaciones de inequidad entre los sujetos pasivos contribuyentes. La complejidad del asunto aumentaría para el caso de la existencia de bienes inmuebles en régimen de copropiedad.

También se ha establecido que cuando hubiere más de un propietario de un mismo predio, los copropietarios como contribuyentes podrán, de común acuerdo o no, solicitar que en el catastro se haga constar separadamente el valor que corresponda a la parte proporcional de su propiedad.

Ya en lo que concierne a la recaudación del tributo, cabe señalar que para el pago de la obligación se podrá dividir los títulos prorrateando el valor del impuesto causado entre todos los copropietarios, en relación directa con el avalúo de su propiedad. Adicionalmente, cada propietario tiene el derecho a que se le aplique la tarifa del impuesto según el valor que proporcionalmente le corresponda en su parte del inmueble. Nuestra legislación también establece que en caso de existir hipoteca, el valor de esta se deducirá a prorrata del valor del predio.

Para los casos en que se proceda a solicitar la división de la deuda tributaria por concepto del impuesto predial rural, uno o más copropietarios debe dirigir una solicitud a la máxima autoridad de la unidad financiera de la municipalidad o distrito metropolitano respectivo, la que dispondrá el prorrateo de la deuda a partir del año gravado inmediato siguiente.

Exenciones del impuesto predial rural

Sobre las exoneraciones de este tributo se ocupa el art. 520 del COOTAD, disposición jurídica que comprende los casos siguientes:

- Las propiedades cuyo valor no excede de quince remuneraciones básicas unificadas del trabajador privado en general.
- Las propiedades del Estado y de las demás entidades que conforman el sector público nacional.
- Las propiedades de las instituciones de asistencia social o de educación particular cuyas utilidades se destinen y empleen a dichos fines y no benefician

a personas o empresas privadas. Obsérvese para este caso, que se reconoce la exoneración del impuesto respecto a los predios rurales de propiedad de las instituciones de educación, siempre y cuando sus utilidades se destinen y empleen para dichos fines; dispensa que en el caso de la aplicación del impuesto predial, no está reconocida en la actual legislación.

- Las propiedades inmuebles de gobiernos u organismos extranjeros que no constituyan empresas de carácter particular y no persigan fines de lucro.
- Las tierras comunitarias de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas o afroecuatorianas.
- Los terrenos que posean y mantengan bosques primarios o que reforesten con plantas nativas en zonas de vocación forestal.
- Las tierras pertenecientes a las misiones religiosas establecidas o que se establecieron en la región amazónica ecuatoriana cuya finalidad sea prestar servicios de salud y de educación a la comunidad, siempre que no estén dedicadas a finalidades comerciales o se encuentren en arriendo. En este mismo sentido la anterior LORM reconocía exoneración del impuesto predial urbano, beneficio que por medio del COOTAD se eliminó.
- Las propiedades que sean explotadas en forma colectiva y pertenezcan al sector de la economía solidaria, y las que utilicen tecnologías agroecológicas.

Los casos de exenciones del tributo predial rural se amplían a través del art. 515 del COOTAD, disposición esta última que también determina que no serán materia de gravamen con este impuesto, los bosques primarios, humedales, los semovientes y maquinarias que pertenecieran a los arrendatarios de predios rurales; esto quiere decir que, para efectos de la fijación de la base imponible (avalúo), no se tomará en cuenta el valor de dichos bienes. Además, queda establecido –eso sí con notoria ausencia de técnica legislativa– también que *los semovientes de terceros no serán objeto de gravamen* a menos que sus propietarios no tengan predios rurales y que el valor de los primeros no exceda del mínimo imponible a las utilidades, para efecto de la declaración del impuesto a la renta.

Pese a que las disposiciones revisadas señalan taxativamente los casos de predios y de bienes inmuebles exentos, el COOTAD no expresa prohibición alguna para acoger exenciones o beneficios adicionales que puedan preverse en otras leyes.

Deducciones en la base imponible del impuesto predial rural

Para el establecimiento de la base imponible del impuesto predial rural, por parte del sujeto activo correspondiente, se debe observar un procedimiento establecido en la ley vigente, de esta manera, del valor del inmueble –que comprende los elementos de valoración ya descritos–, la normativa ordena que se proceda a deducir los siguientes rubros:

El valor de las deudas contraídas a plazo mayor de 3 años para la adquisición del predio, para su mejora o rehabilitación, sea a través de deuda hipotecaria o prendaria, destinada a los objetos mencionados, previo comprobación. Como límite establecido legalmente tenemos que el total de la deducción referida por todos estos conceptos recién aludidos, no puede exceder del 50 por ciento del valor de la propiedad.

Con similar orientación, nuestra normativa considera también deducciones de tipo temporal, mismas que se pueden otorgar previo solicitud de los interesados y habrán de sujetarse a los siguientes lineamientos:

- Respecto a los préstamos del Banco Nacional de Fomento sin amortización gradual y a un plazo que no exceda de 3 años, se acompañará a la solicitud el respectivo certificado o copia de la escritura, en su caso, con la constancia del plazo, cantidad y destino del préstamo concedido por dicha entidad. Para estos supuestos no hará falta presentar nuevo certificado, sino para que continúe la deducción por el valor que no se hubiere pagado y en relación con el año o años siguientes a los del vencimiento del crédito.
- En el evento de pérdida de más del 20 por ciento del valor del predio o de sus cosechas por efecto de pestes, desastres naturales, calamidades u otras causas similares, se efectuará la deducción correspondiente en el avalúo que ha de regir desde el año siguiente. Debemos aclarar que el impuesto en el año que ocurra el siniestro, disminuirá proporcionalmente al tiempo y a la magnitud de la pérdida ocurrida.

Cuando las causas previstas en el caso últimamente anotado motiven solamente disminución en el rendimiento del predio, en la magnitud que indicamos, se debe proceder a reconocer una rebaja proporcionada en el año en el que se produjere la calamidad. Pero si los efectos de esta se extendieren a más de un año, la rebaja mencionada se concederá por más de un año y en proporción razonable, según mandan las mismas prescripciones.

Nos parece importante indicar que este conjunto de deducciones que acabamos de comentar (deuda o pérdidas), se podrán aprovechar solo dentro del año siguiente a la situación que las originó. Reconocer el derecho y la magnitud de la deducción o beneficio –que afecta a la base imponible– ha quedado en manos de la máxima autoridad de la unidad financiera de la municipalidad o distrito metropolitano, debiéndose presentar ante esta, de manera oportuna, la solicitud correspondiente.

Por último, para determinar la base imponible del impuesto predial rural, también es permitido que del valor del inmueble se deduzcan los rubros de gastos e inversiones realizadas por el propietario o poseedor para la dotación de servicios básicos, construcción de accesos y vías, mantenimiento de espacios verdes y conservación de áreas protegidas. Deducciones o beneficios que constan regulados en los arts. 516 y 521 del Código Orgánico tantas veces mencionado.

Actualización del catastro y del impuesto predial rural

Constatamos, pues, que en el mismo sentido en el que se gestiona o administra el impuesto predial urbano, las municipalidades y los distritos metropolitanos están compelidos a realizar cada bienio (2 años) actualizaciones generales de catastros y de valoración de la propiedad rural.

Para ello, la unidad financiera debe notificar por medio de la prensa a los propietarios de los predios –diríamos también a los poseesionarios–, haciéndoles conocer la realización del avalúo (art. 522 del COOTAD). Seguidamente debe notificar también por medio de la prensa o por medios teleinformáticos la nueva valorización, con el fin de que los contribuyentes dueños o poseesionarios de los predios asentados en la circunscripción territorial, puedan acercarse a la municipalidad o gobierno distrital metropolitano en caso de que consideren necesario presentar reclamación u observación sobre las nuevas valoraciones. Este procedimiento debe estar debidamente reglamentado por el concejo municipal o concejo metropolitano a través de ordenanza.

De esta forma ha quedado establecido que en caso de que el propietario o poseionario del predio rural no esté de acuerdo con el nuevo avalúo, puede interponer un reclamo ante la máxima autoridad de la unidad financiera, orientado a que se realice un nuevo avalúo o se revise el que se le ha notificado.

Vale destacar una situación adicional que en torno a la valoración predial rural puede surgir. Es posible que el avalúo del predio rural varíe en cualquier momento debido a una actualización individual de los datos catastrales, lo que puede darse debido a diferentes circunstancias, por ejemplo, por datos nuevos recogidos a través de inspecciones o recorridos *in situ*, porque los contribuyentes proveyeron nueva información relevante para el ajuste del valor del avalúo.

Una vez que el avalúo ha sido actualizado para el bienio siguiente, el sujeto activo aplicará la tarifa que corresponda a la base imponible obtenida, de conformidad con lo previsto en la respectiva ordenanza municipal o metropolitana, trámite que puede implicar una especie de actualización automática de montos tributables. Deberíamos decir –en una lógica causa efecto– que a remolque de la fijación de un nuevo avalúo habrá de establecerse un nuevo impuesto.

Pago del impuesto predial rural

Iniciamos este acápite planteando que el proceso para el pago del impuesto predial rural difiere en buena medida del establecido para el pago del impuesto predial urbano. Aquel puede efectuarse mediante dos cuotas o dividendos, obviamente amén de la posibilidad de pagar la obligación según lo establecido mediante un convenio de facilidades de pago, prevista en el Código Orgánico Tributario,

el pago inicial se hará hasta el primero de marzo y el último hasta el primero de septiembre de cada año. Por lo general, la cancelación del impuesto predial urbano se debe realizar en un solo pago, con base en una sola emisión de título de crédito (anual), salvo claro está también, la posibilidad de que el contribuyente se beneficie de plazos especiales previstos en un convenio de facilidades de pago. Los pagos del tributo predial rural que se efectúen hasta 15 días antes de las fechas indicadas merecerán un descuento o rebaja del 10 por ciento anual.

A efectos de la recaudación de este tributo que explicamos, la unidad financiera debe notificar por la prensa o por boleta a los respectivos contribuyentes. Los pagos pueden efectuarse desde el primero de enero de cada año, aún cuando no se hubiere emitido el catastro, caso en el cual, se procederá a realizar la cancelación del gravamen con base en el catastro del año anterior y se entregará al contribuyente un recibo provisional. El vencimiento de esta obligación tributaria predial rural es el 31 de diciembre de cada año.

Como podemos apreciar, este impuesto al igual que el impuesto predial urbano, vence al 31 de diciembre de cada año, situación que ocasiona la exigibilidad luego de esta fecha, posibilitándose en consecuencia, el ejercicio de la acción coactiva para lograr el pago de la obligación liquidada, procedimiento de índole administrativa que esta a cargo del tesorero municipal o metropolitano. Igualmente, una vez verificada la exigibilidad del tributo, se procede a computar los intereses de mora que se adicionarán a la obligación pecuniaria principal.

Responsabilidades de notarios y registradores de la propiedad respecto al impuesto predial rural

De conformidad con el art. 526 del COOTAD, los notarios y los registradores de la propiedad tienen la obligación de enviar a las oficinas de catastros de las municipalidades o distritos metropolitanos, dentro de los 10 primeros días de cada mes, en los formularios que oportunamente les remitan esas oficinas, el registro completo de las transferencias totales o parciales de dominio de los predios rurales, de las particiones entre condóminos, de las adjudicaciones por remate y otras causas, así como de las hipotecas que hubieren autorizado o registrado, información que obrará conforme las especificaciones que consten en los mencionados formularios; a falta de estos últimos, se remitirá la información a través de medios electrónicos, en listados con los datos indicados.

Respecto a lo concerniente al registro de la propiedad y su importante rol con relación a algunos de los impuestos que analizamos en esta obra, no se debe soslayar que según prescripción constitucional del art. 265, el sistema público de registro de la propiedad será administrado de manera concurrente¹⁴ entre el Ejecu-

14. Acerca de las competencias concurrentes el art. 115 del COOTAD determina lo siguiente –en ar-

tivo y las municipalidades y que, de conformidad con el art. 142 del COOTAD, el ejercicio de la competencia de registro de la propiedad implica que:

La administración de los registros de la propiedad de cada cantón corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados municipales. El sistema público nacional de registro de la propiedad corresponde al gobierno central, y su administración se ejercerá de manera concurrente con los gobiernos autónomos descentralizados municipales de acuerdo con lo que disponga la ley que organice este registro. Los parámetros y las tarifas de los servicios se fijarán por parte de los respectivos gobiernos municipales.¹⁵

A través del citado Código, también se ha previsto la obligación que tienen los notarios de exigir la presentación de recibos de pago –títulos de crédito– del impuesto predial rural, por el año en que se celebre la transferencia de dominio, como requisito previo para autorizar una escritura pública de compraventa, partición, permuta u otra forma de traspaso de dominio de inmuebles rurales. A falta de tales documentos, deberá exigirse el certificado del tesorero municipal o metropolitano que acredite el pago del tributo. Esto quiere decir, por una parte, que la minuta que se elabore para el caso concreto, no puede adquirir la forma de escritura pública, mientras existan obligaciones tributarias pendientes de cancelar ante la autoridad municipal o metropolitana y, por otra, que los escribanos se convierten en agentes de verificación de tales obligaciones.

Sanciones a funcionarios

En el marco de la gestión de los impuestos prediales urbano y rural, la ley fija sanciones pecuniarias a los funcionarios evaluadores que por negligencia u otra

monía con el principio de subsidiariedad, que consta en el art. 3 del mismo Código: “Son aquellas cuya titularidad corresponde a varios niveles de gobierno en razón del sector o la materia, por lo tanto deben gestionarse obligatoriamente de manera concurrente. (...) Su ejercicio se regulará en el modelo de gestión de cada sector, sin perjuicio de las resoluciones obligatorias que pueda emitir el Consejo Nacional de Competencias para evitar o eliminar la superposición de funciones entre los niveles de gobierno. Para el efecto se observará el interés y la naturaleza de la competencia y el principio de subsidiaridad”.

15. Mediante Sentencia No. 003-11-SIN-CC, de 21 de junio de 2011, la Corte Constitucional del Ecuador resolvió una demanda de inconstitucionalidad presentada contra el art. 142 del COOTAD por contravenir varias normas constitucionales, entre ellas el art. 232. En la ocasión la Corte, previo a decidir desechando la demanda, entre otras cosas, expresó lo siguiente: “De esta forma se da cumplimiento al principio de descentralización, en la especie, al municipio le corresponderá la estructura administrativa del registro, y a la Dirección Nacional de Registro de Datos Públicos establecer la normativa que deben regir los procesos que se lleven a cabo en el sistema público de registro de la propiedad. Por tanto, existe claramente una concurrencia entre estos dos niveles de gobierno en cuanto a la administración del sistema, concurrencia que de manera expresa consagra el texto del artículo 142 del COOTAD”.

causa dejaren de avaluar un predio o realizaren avalúos por debajo del justo valor del predio y no justificaren su conducta, en este caso, se trata de multas que fluctúan entre el 25 y el 125% de la remuneración mínima unificada del trabajador privado en general. Adicionalmente se prevé que los funcionarios serán destituidos en caso de dolo o de negligencia grave, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales a que hubiere lugar, según su irregular conducta.

También se ha establecido sanciones para los registradores de la propiedad que hubieren efectuado inscripciones en sus registros, sin haber exigido la presentación de comprobantes de pago de los impuestos o los certificados de liberación, estos últimos más conocidos como “certificados de existencia o inexistencia de gravámenes” respecto a un bien inmueble. Estas sanciones consistirán en multas que fluctúen entre el 25 y el 125% de la remuneración mínima unificada del trabajador privado en general. Estimamos que la graduación de la sanciones para estos casos debe obrar a través de ordenanza, en el marco de los límites previstos en el propio COOTAD.

De igual forma, los empleados y funcionarios que no presentaren o no suministraren los informes para la entrega de información a cargo de notarios y registradores de la propiedad, serán sancionados con multa equivalente al 12,5% y hasta el 250% de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general.

Como indicamos más arriba, el art. 300 de la Constitución exige al poder público competente una mayor utilización de impuestos directos y progresivos en el régimen tributario nacional. En ese marco fundamental cabe sostener que los impuestos prediales urbano y rural son instrumentos idóneos para materializar la justicia en la imposición, por su carácter de tributos directos, orientados a gravar en sentido progresivo manifestaciones tangibles de riqueza o de patrimonio de las personas, en mayor proporción a medida que crece el valor del inmueble.

Además de lo dicho en el párrafo precedente, es dable agregar para estos menesteres, que la riqueza que representan los bienes inmuebles resulta prácticamente imposible de esconder u ocultar, así como también en estos casos tanto la movilidad como la desmaterialización de la materia imponible son generalmente nulas. En suma, por lo que acabamos de indicar, los impuestos prediales comportan cargas o gravámenes tributarios de alta seguridad en términos recaudatorios para los municipios y distritos metropolitanos.

Si confrontamos el COOTAD con la legislación anterior, podemos afirmar que respecto a las exoneraciones, en el primer cuerpo normativo se han excluido varias que estaban previstas en la LORM, habiendo quedado vigentes exclusivamente los casos siguientes:

- Propiedades cuyo valor no excede de 15 remuneraciones básicas unificadas del trabajador privado en general.
- Propiedades del Estado y demás entidades del sector público.

- Propiedades de las instituciones de asistencia social o de educación particular cuyas utilidades se destinen y empleen a dichos fines y no beneficien a personas o empresas privadas.
- Propiedades de gobiernos u organismos extranjeros que no constituyan empresas de carácter particular y no persigan fines de lucro.
- Tierras comunitarias de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas o afroecuatorianas.¹⁶
- Terrenos que posean y mantengan bosques primarios o que reforesten con plantas nativas en zonas de vocación forestal.
- Tierras pertenecientes a las misiones religiosas establecidas o que se establecieron en la región amazónica ecuatoriana cuya finalidad sea prestar servicios de salud y educación a la comunidad, siempre que no estén dedicadas a finalidades comerciales o se encuentren en arriendo.
- Propiedades que sean explotadas en forma colectiva y que pertenezcan al sector de la economía solidaria¹⁷ y las que utilicen tecnologías agroecológicas.

También quedan definidos en el COOTAD, de manera más sistematizada que antes, los elementos que no se incluyen en el valor –base imponible– del predio rural, así como la identificación de los componentes deducibles, aplicables a la base imponible de este tributo.

Es posible así mismo constatar que con la nueva legislación no se ha modificado el procedimiento para la notificación de nuevos avalúos practicados a predios rurales, ni la forma y el plazo para el pago del gravamen en cuestión. No obstante, queda estatuido que el vencimiento de la obligación es el 31 de diciembre de cada año, y no como se establecía en la ley anterior, en la que se disponía que vencidos dos meses a contarse desde la fecha en que debió pagarse el respectivo dividendo, se lo cobraba por el procedimiento coactivo. Con la actual normativa, este tributo podrá perseguirse a través de la acción coactiva una vez vencido el plazo, por verificarse de manera automática su exigibilidad.

El marco jurídico actual mantiene las sanciones por trasgresiones a las normas que fueron previstas en su momento en la LORM, respecto al impuesto predial rural, y que incluyen también aspectos de la gestión del impuesto predial urbano,

16. Para este caso es importante tener presente lo que establece el art. 57.4 de la Constitución, veamos: “Se reconoce y garantizará a las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, de conformidad con la Constitución y con los pactos, convenios, declaraciones y demás instrumentos internacionales de derechos humanos, los siguientes derechos colectivos: (...) 4. Conservar la propiedad imprescriptible de sus tierras comunitarias, que serán inalienables, inembargables e indivisibles. *Estas tierras estarán exentas del pago de tasas e impuestos*”. (Las cursivas nos pertenecen).
17. De conformidad con nuestra Constitución, el sistema económico está integrado por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la norma fundamental determine. Prescribe además en el art. 283, lo siguiente: “La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios”.

en lo relativo a avalúos, información catastral y comprobación del pago del tributo con ocasión de la celebración e inscripción de transferencias de dominio, tanto para empleados públicos evaluadores como para funcionarios de la administración tributaria, y para notarios y registradores de la propiedad, en su orden.

IMPUESTO DE ALCABALA

Como un dato histórico importante cabe decir que el impuesto de alcabala es el gravamen más antiguo que se mantiene vivamente en el régimen tributario local ecuatoriano. Al respecto, Eugenio Jaramillo Vega ha explicado lo siguiente:

El más longevo de los impuestos vigentes es el de alcabala, creado mediante cédula real española del 1 de noviembre de 1591 y aplicado en la Real Audiencia de Quito desde el 10 de mayo de 1593, no obstante la cruenta Revolución de las alcabalas. Ese tributo consistía en el 2% sobre la compraventa de bienes raíces o semovientes y otros productos de intercambio comercial, salvo la coca, que se gravaba con el 5%.¹⁸

Objeto del impuesto de alcabala

Hoy en día, el COOTAD estatuye que son objeto del impuesto de alcabala varios actos jurídicos que contienen el traspaso de dominio de bienes inmuebles, a saber:

- Los títulos traslativos de dominio a título oneroso de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias, cuando la ley lo permita.
- La adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios.¹⁹
- La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes.
- Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios (padres e hijos).
- Las transferencias gratuitas y onerosas que realice el fiduciario en favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.²⁰

18. Eugenio Jaramillo Vega, *Sinceramiento tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, p. 12.

19. En nuestra legislación, los legitimarios son los hijos y los padres (art. 1205 del Código Civil ecuatoriano).

20. Para este evento, normalmente interesan los fideicomisos que se constituyen para realizar proyectos inmobiliarios, que usualmente implican la venta de las unidades constructivas “en planos” o bajo los contratos denominados de “llave en mano”.

Un caso especial que debemos destacar en este campo de análisis es el de las adjudicaciones que se hicieren como consecuencia de particiones entre coherederos o legatarios, socios y, en general, entre copropietarios, adjudicaciones que se sujetan al impuesto de alcabala en la parte en que ellas excedan de la cuota a la que cada condómino o socio tiene derecho a percibir (art. 528 del COOTAD).

Según el mismo Código, no es procedente devolver el impuesto de alcabala pagado, en los casos de reforma, nulidad, resolución o rescisión de los actos o contratos que transfieren el dominio de bienes inmuebles; también establece que la convalidación de los actos o contratos no da lugar a que se pague un nuevo impuesto. Dispone además, que es factible la devolución del impuesto cancelado, cuando la nulidad fuere declarada por causas que no pudieron ser previstas por las partes contratantes y en el caso de nulidad del auto de adjudicación de los inmuebles en virtud del cual se generó y pagó el referido tributo.

Si como derivación de la reforma de los actos o contratos que transfieren el dominio de bienes inmuebles aumenta la cuantía más alta, se causa u origina nuevamente el impuesto de alcabala, de esta manera el gravamen tendrá que calcularse únicamente sobre la diferencia constante en el acto o contrato reformado.

Realización del hecho imponible y devolución por pago indebido

Nuestra normativa prescribe que si para celebrar la escritura pública del acto o contrato que causa el impuesto de alcabala se lo hubiere pagado, pero el acto o contrato no se hubiere realizado o perfeccionado, la administración tributaria municipal o distrital metropolitana considerará el asunto como un pago indebido –según las prescripciones del Código Orgánico Tributario–, previo certificación del notario respectivo.

Ante esta previsión normativa que acabamos de comentar se infiere que el hecho imponible del impuesto de alcabala ocurre con la realización del acto jurídico gravable, mas no con la inscripción en el registro de la propiedad; este último evento es el que perfecciona la “tradición” como modo de adquirir el dominio, pero de ninguna manera configura la obligación tributaria, misma que nació o se originó antes, precisamente cuando se realizó el acto o contrato (acto jurídico) objeto del gravamen. Cabe decir también que en el caso ecuatoriano, la transferencia de dominio de un inmueble se perfecciona mediante la inscripción en el registro de la propiedad, requisito extrapolado hace mucho tiempo de la doctrina y experiencia francesas a nuestra cultura jurídica.

Si asumimos que la “realización del acto jurídico” sometido a gravamen con el impuesto de alcabala opera con la formalización, a cargo del notario, de la escritura pública, se aprecia que nuestra legislación obliga que el pago del tributo se efectúe antes de configurarse el hecho que lo origina (la transferencia de domi-

nio), contrasentido que se confirma con la disposición constante en el art. 537 del COOTAD, contentiva de mandatos y de obligaciones tributarias solidarias para los notarios y los registradores de la propiedad.²¹ Sin embargo, hay que destacar la practicidad que encarnan las disposiciones que disciplinan en esta parte este tributo, toda vez que consideramos que los mecanismos implantados legalmente permiten una recaudación más eficiente, bloqueando de esta manera la posibilidad de que ocurran casos de evasión tributaria.

Señalamos finalmente, que respecto a los asuntos que se presenten de resciliación o mutuo disenso de los actos o contratos traslativos de dominio inmobiliario, que tienen por efecto retornar las cosas al estado anterior, tampoco se causa o genera el impuesto de alcabala, porque tales casos no están inmersos en los presupuestos de hecho establecidos en los arts. 527 y 528 del COOTAD.

Sujetos del impuesto de alcabala

Al igual que ocurre con los tributos anteriores que hemos analizado, el sujeto activo del impuesto de alcabala es el municipio o distrito metropolitano donde se encuentre ubicado el inmueble cuya transferencia comporte el gravamen, sin que importe, por lo tanto, que el negocio jurídico se documente o lleve a cabo en otra jurisdicción (otorgamiento de la escritura pública).

Para el caso de los barcos, el Código de la materia dispone que se considere que aquellos se hallen situados en el puerto en cuya capitanía se hubiere obtenido la respectiva inscripción.

Un caso especial se da cuando un inmueble está ubicado en la jurisdicción territorial de dos o más municipios. En estos eventos, los municipios involucrados procederán a cobrar el impuesto en proporción al valor del avalúo de la propiedad que corresponda a la parte del inmueble que esté situado en la respectiva juris-

21. El art. 537 COOTAD, en referencia a los responsables del impuesto de alcabala, señala que los notarios, antes de extender una escritura de las que comportan impuestos de alcabalas, pedirán al jefe de la dirección financiera, que extienda un certificado con el valor del inmueble, según el catastro correspondiente, debiéndose indicar en ese certificado, el monto del impuesto municipal a recaudarse, así como el de los adicionales, si los hubiere. Los notarios no podrán extender las antedichas escrituras, ni los registradores de la propiedad inscribirlas, sin que se les presenten los recibos de pago de las contribuciones principales y adicionales, debiéndose incorporar estos recibos a las escrituras. En los legados, el registrador de la propiedad previa inscripción deberá solicitar el pago de la alcabala. En el caso de las prescripciones adquisitivas de dominio, el juez, previo a ordenar la inscripción de la sentencia en el registro de la propiedad, deberá disponer al contribuyente el pago del impuesto de alcabala. Los notarios y los registradores de la propiedad que contravinieren a estas normas, serán responsables solidariamente del pago del impuesto con los deudores directos de la obligación tributaria, y serán sancionados con una multa igual al ciento por ciento del monto del tributo que se hubiere dejado de cobrar. Aún cuando se efectúe la cabal recaudación del impuesto, serán sancionados con una multa que fluctuará entre el 25 y el 125% de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general, según su gravedad.

dicción local. En el supuesto anterior o cuando la escritura que cause el impuesto se otorgue en un cantón distinto del de la ubicación del inmueble, el pago de la obligación tributaria puede hacerse en la tesorería municipal del cantón en el que se otorga la escritura pública. Para estos eventos la legislación ha previsto que el tesorero remita el impuesto total pagado o la parte proporcional, según el caso, dentro de 48 horas, al tesorero de la municipalidad a la que le corresponda percibir el impuesto, pues si no lo hace de esta manera incurre en la multa del 3% mensual del impuesto que debía remitir, sanción que será impuesta por el Contralor General del Estado a pedido documentado del alcalde de la municipalidad o distrito metropolitano afectado por la falta de entrega de la contribución recaudada (art. 530 del COOTAD). Esta misma regla sirve para cuando las partes en una sola escritura celebran contratos relativos a inmuebles ubicados en diversos cantones.

Hay que tener en cuenta que son sujetos pasivos de esta obligación tributaria por alcabala, los contratantes que reciben beneficio en el instrumento contractual, así como los favorecidos en los actos que se realicen en su exclusivo beneficio, como es el caso de los donatarios. La legislación nacional prevé también que salvo estipulación específica se presume —de derecho, por lo que no se admite prueba en contrario— que el beneficio es mutuo y proporcional a la cuantía correspondiente al negocio jurídico que se realiza.

Una situación especial acaece cuando una entidad o institución que está exonerada del pago del impuesto otorga o es parte del contrato, así la obligación tributaria se causa solo en proporción al beneficio que corresponda a la parte o partes que no gozan de la exención. De allí que en el régimen normativo está prohibido a las instituciones beneficiarias con la exoneración del pago del impuesto de alcabala, subrogarse en las obligaciones que para el sujeto pasivo de la obligación establece el COOTAD a través del art. 531, en concordancia con el último inciso del art. 534 del mismo Código, y en consonancia igualmente con lo dispuesto por el art. 36 del COT. Con estas previsiones positivas, el legislador bloqueó la posibilidad de que a lo mejor en el marco de un ejercicio de planificación tributaria, por lo demás, muy frecuente en estos tiempos, ocurran casos de elusión y de evasión del pago del tributo de marras, en perjuicio del ente público acreedor del mismo.

Creemos provechoso referir de una vez que en el Ecuador cuando se ha tratado de negocios inmobiliarios, especialmente de compraventa, se ha estilado en considerable medida que el adquirente se hace cargo de todos los gastos que ocasione la operación (elaboración profesional de la minuta, pago de impuestos, elaboración de las escrituras, etc.), con lo cual claramente se ha venido incumpliendo anteriores prescripciones de la LORM, y ahora puntualmente el art. 531 del COOTAD recién comentado, que meridianamente obliga realizar el pago del impuesto de alcabala a *las partes que se benefician en el contrato*. Recordemos que normal y formalmente en una compraventa de inmueble existen dos beneficiarios, el uno que recibe el pago y el otro que a cambio recibe la cosa que se transfiere, por lo

que resulta claro insistir en que la obligación tributaria por el impuesto de alcabala corresponde tanto al tradente como al adquirente del bien que se negocia.

Para cerrar esta parte y con referencia al mismo artículo últimamente señalado, allí se indica que *salvo estipulación específica*, se presumirá que el beneficio es mutuo y proporcional a la respectiva cuantía; entonces de esta forma se admite que contractualmente pueda establecerse o no el beneficio a una o a las dos partes contratantes e inclusive en cuotas no igualitarias, generando, por lo mismo, un consentimiento con la aseveración inmediata posterior constante en la misma disposición legal, respecto de la prohibición a las instituciones beneficiarias con la exoneración del pago del impuesto de alcabala subrogarse en las obligaciones que para el sujeto pasivo del mismo se generan, y aún más, con relación al último inciso del art. 534 del COOTAD, relativo a las exoneraciones del tributo en cuestión, que señala que las dispensas reconocidas no podrán extenderse a favor de las otras partes contratantes o de las personas que, conforme a las disposiciones del Código, deban pagar el 50 por ciento del impuesto total, citando paladinamente que, *la estipulación por la cual tales instituciones tomen a su cargo la obligación, no tendrá valor para efectos tributarios*.

Base imponible del impuesto de alcabala

A la luz de nuestra legislación, por regla general, la base imponible del impuesto de alcabala es el valor contractual, sin embargo, si este valor fuere inferior al avalúo del inmueble que conste en el catastro municipal, se debe considerar el valor catastral. Al respecto, creemos que con este mecanismo de cálculo del tributo se reduce la posibilidad de la evasión y de la elusión tributarias, cuando los contratantes hacen constar en los contratos valores menores a los reales implicados en el negocio o acto que se trate, ocultando la realidad económica atinente al hecho generador. Empero, también es cierto que en el Ecuador –contrario a lo que manda la ley– no existe todavía un solo catastro inmobiliario que esté totalmente actualizado y, que aplique valores reales de mercado, amén de algunos intentos aislados por parte de algunas municipalidades en orden a ajustar tales rubros a la realidad económica inmobiliaria cantonal.

Para los casos de constitución de derechos reales, la base imponible del impuesto de alcabala está formada por el valor de esos derechos a la fecha en que se efectúa el acto o contrato respectivo. La ley de la materia manda que para fijar la base imponible se considere lo siguiente:

- En el traspaso de dominio, excepto el de la nuda propiedad, sirve de base imponible el precio fijado en el contrato o acto que motiva el tributo, siempre que se cumpla alguna de las condiciones siguientes: a) Que el precio no sea inferior al que consta en los catastros oficiales como valor (avalúo) del in-

mueble; y b) Que no exista avalúo oficial o, que la venta se refiera a una parte del inmueble cuyo avalúo no pueda realizarse de inmediato.²²

- Si la venta se hubiere pactado con la condición de que la tradición se ha de efectuar cuando se ha terminado de pagar los dividendos del precio estipulado por las partes, el valor del avalúo de la propiedad que se tendrá en cuenta como base imponible, será el que corresponde a la fecha de la celebración del contrato (suscripción de la minuta). De no existir tal avalúo o de no ser posible establecerlo, se tendrá en cuenta el precio de adjudicación de los respectivos contratos de promesa de venta.
 - Si se vendieren derechos y acciones sobre inmuebles, se aplicarán los mecanismos anteriores, en cuanto sea posible, debiendo recaer el impuesto sobre el valor de la parte transferida, si se hubiere determinado. Caso contrario, la materia imponible será la parte proporcional del inmueble que pertenezca al vendedor. Los interesados presentarán, para estos efectos, los documentos justificativos al jefe de la unidad financiera y se determinará el valor imponible, previo informe de la asesoría jurídica.
 - Cuando la venta de derechos y acciones verse sobre derechos en una sucesión en la que se haya practicado el avalúo para el cobro del impuesto a la renta, dicho avalúo servirá de base para determinar el impuesto de alcabala y se procederá como se indica en el punto anterior. El tributo recaerá sobre la parte proporcional de los inmuebles que hubieren de corresponder al vendedor, en atención a los derechos que tenga en la sucesión. En este caso y en el anterior, no habrá lugar al impuesto de alcabala sobre la parte del valor que corresponda al vendedor, en dinero o en créditos o bienes muebles.
 - Cuando se trate del traspaso por remate público se tomará como base imponible el precio de la adjudicación, que consta en el autocorrespondiente emitido por el juez de la causa.
 - Respecto a las permutas, cada uno de los contratantes está en la obligación de pagar el impuesto sobre el valor de la propiedad que transfiera, pero se reconoce un descuento del 30% del monto del tributo, a cada una de las partes contratantes.
22. En tal caso, el jefe de la dirección financiera puede aceptar el valor fijado en el contrato u ordenar que se efectúe un avalúo que será obligatorio para las autoridades correspondientes, sin perjuicio del ejercicio de los derechos del contribuyente. En este caso, si el contribuyente formulare el reclamo, se aceptará provisionalmente el pago del impuesto teniendo como base el valor del contrato, más el 50% de la diferencia entre ese valor y el del avalúo practicado por la entidad. Asimismo, si el contribuyente lo desea, puede pagar provisionalmente el impuesto con base en el avalúo existente o del valor fijado en el contrato, más un 20% que quedará en cuenta especial y provisional, hasta que se resuelva sobre la base definitiva.

- La base imponible en el traspaso de los derechos de usufructo, vitalicio o por tiempo cierto, se fija según las normas de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- La base imponible en la constitución y traspaso de la nuda propiedad será la diferencia entre el valor del inmueble y el del correspondiente usufructo, calculado como se indica en el caso precedente.
- En la constitución y traspaso de los derechos de uso y habitación, la base imponible será el precio que se fije en el contrato, el cual no podrá ser inferior, para estos efectos, del que resulte de aplicar las tarifas establecidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sobre el 25% del valor del avalúo de la propiedad, en los que se hubieran constituido esos derechos, o de la parte proporcional de esos impuestos, según el caso.
- La base imponible en los demás actos y contratos que estuvieren sujetos al pago del impuesto de alcabala, será el precio que se hubiere fijado en los respectivos contratos (minutas), siempre que no se pudieren aplicar, por analogía, las soluciones que se señalan en los puntos anteriores y no fuere menor del avalúo fijado en los respectivos catastros municipales.²³

Es conveniente indicar en esta parte que el art. 58.7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los criterios de valoración para determinar bases imponibles en derechos de uso y habitación y en nuda propiedad, fijando para el primer caso el 60% del valor del inmueble y para el segundo el 40% del valor del inmueble. Si bien estas definiciones reglamentarias se producen con ocasión de la gestión del impuesto a la renta por herencias, legados o donaciones, constituyen referentes válidos para la determinación de bases imponibles en tributos municipales o metropolitanos, tanto más que, por propia prescripción del art. 532 del COOTAD, resulta obligatorio remitirse a las mismas.

Sobre los traspasos de dominio inmobiliario por remate público cabe precisar que en virtud de la disposición del COOTAD recién aludida, la base imponible para el cálculo del impuesto de alcabala resulta ser el precio de la adjudicación. Podrá, no obstante, plantearse en sujeción a la primera parte de dicha disposición, que si el valor de la adjudicación resultare inferior al avalúo catastral prevalecerá este último; criterio que vienen aplicando algunas administraciones tributarias municipales. Al respecto, consideramos más bien que, por justicia, la base imponible del impuesto de alcabala en el caso señalado deberá ser el precio de adjudicación, mas no el monto del avalúo catastral, porque el valor que consta en el auto de adjudicación por remate es el que real y efectivamente paga el adquirente del inmueble.

23. Cfr. art. 532 del COOTAD.

Rebajas del impuesto de alcabala

Según el art. 533 del COOTAD, el traspaso de dominio o de otros derechos reales que se refiera a un mismo inmueble y a todas o a una de las partes que intervinieron en el contrato, y que se repitiese dentro de los 3 años contados desde la fecha en que se efectuó el acto o contrato anteriormente sujeto al pago del tributo, gozará de las siguientes rebajas: 40% si la nueva transferencia ocurriera dentro del primer año; 30% si ocurre dentro del segundo, y 20% si ocurre dentro del tercero. Adicionalmente, por mandato del mismo Código, en los casos de permuta se causa únicamente el 75% del impuesto total, a cargo de uno solo de los contratantes.

Este conjunto de beneficios tributarios en forma de rebajas, no son sino reducciones que afectan al monto del impuesto, que se harán extensivas a las adjudicaciones efectuadas entre socios y copropietarios con motivo de una liquidación o partición, y a las refundiciones que deben pagar los herederos o legatarios a quienes se les adjudiquen inmuebles por un valor superior al de la cuota a la que tienen derecho.

Alertamos que no queda claro en los casos de permuta, a qué parte contratante se le atribuye el pago del 75% del impuesto total, en caso de que el contrato objeto del impuesto se repitiese dentro de los 3 años respecto del inmediato anterior que fuera también gravado (con relación a una o ambas partes contratantes), y más confuso aún es el asunto cuando se trata en el art. 532 del COOTAD, sobre la base imponible en este tipo de contratos, en los que cada uno de los contratantes pagará el impuesto sobre el valor de la propiedad que transfiera, habiendo lugar al descuento del 30% sobre dicho valor (base imponible) por cada una de las partes contratantes.

La ausencia de precisión por parte del legislador en los casos explicados, obliga a pensar que, para actuar acorde con el sentido de reconocer también la rebaja del impuesto de alcabala en el contrato de permuta, cumpliendo con las condiciones previstas para dicho beneficio, ese 75% del impuesto total (impuesto causado que operara sobre una base imponible en la que se consideró la antedicha deducción del 30%), formalmente a cargo de una de las partes contratantes, debería en la práctica ser asumido por estas en partes iguales, es decir, mediante la aplicación de 37,5% por cada una de ellas.

Exenciones del impuesto de alcabala

Como en los otros impuestos regulados por el COOTAD, en el de alcabala encontramos que mediante el art. 534 de ese cuerpo legal, se reconocen algunos casos de exenciones del tributo, que involucran tanto a los sujetos (exención sub-

jetiva) como al objeto (acto o contrato-exención objetiva), revisemos de inmediato cada uno:

Respecto a los sujetos contratantes

- Quedan exentos del impuesto que tratamos el Estado, las municipalidades y demás organismos de derecho público, así como el Banco Nacional de Fomento, el Banco Central, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y los demás organismos que por leyes “especiales” se hallen eximidos de todo impuesto, en la parte que les corresponda, estando obligados al pago, únicamente por su parte, los contratantes que no gocen de este beneficio.
- Ocurre lo mismo respecto a los gobiernos extranjeros en las ventas de inmuebles en las que sean parte contratante, siempre que los bienes se destinen al servicio diplomático o consular, o a alguna otra finalidad oficial o pública, en la parte que les corresponda. Destacamos para este supuesto, que si la otra parte contratante no goza de exoneración expresa de la ley, deberá asumir el impuesto en la proporción que le corresponda, que sería del 50% del total de la obligación, esto en los casos en los que el contrato conlleve beneficio para ambas partes, y que, por lo mismo, pueda reputarse como sinalagmático y conmutativo.

Con relación al acto o contrato

- La venta o transferencia de dominio de inmuebles destinados a cumplir programas de vivienda de interés social, o que pertenezcan al sector de la economía solidaria (cooperativas, asociaciones y comunidades), previamente calificados como tales por la municipalidad o distrito metropolitano respectivo. Se aclara que en estos casos la exoneración es total o del orden del 100%.
- Las adjudicaciones por particiones o por disolución de sociedades.
- Las expropiaciones que efectúen las instituciones del Estado.
- Los aportes de bienes raíces que hicieren los cónyuges o convivientes en unión de hecho a la sociedad conyugal o a la sociedad de bienes, y los que se efectuaren a las sociedades cooperativas, cuando su capital no exceda de 10 remuneraciones mensuales mínimas unificadas del trabajador privado en general. Si el capital excediere de esa cantidad, la exoneración será de solo el 50% del tributo que habría correspondido pagar a la cooperativa.
- Los aportes de capital de bienes raíces a nuevas sociedades que se formaren por la fusión de sociedades anónimas y en lo que se refiere a los inmuebles que posean las sociedades fusionadas.
- Los aportes de bienes raíces que se efectúen para formar o aumentar el capital de sociedades industriales de capital solo en la parte que corresponda a la

sociedad, debiendo lo que sea de cargo del tradente. Obsérvese que en este caso la exoneración también se establece por el sujeto (exención subjetiva).

- En las donaciones que se hagan al Estado y otras instituciones de derecho público; así como las que se efectuaren en favor del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y demás organismos que la ley define como entidades de derecho privado con finalidad social o pública y las que se realicen a sociedades o instituciones particulares de asistencia social, educación y otras funciones análogas, siempre que tengan estatutos aprobados por la autoridad competente. Vale destacar en este caso también que no solo la exoneración opera por el objeto (tipo de contrato) sino además por los sujetos.
- Los contratos de transferencia de dominio y mutuos hipotecarios otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados.

Merece resaltar, en esta parte, que con el COOTAD continúa existiendo la imprecisión en cuanto a la exoneración de los contratos de transferencia de dominio y mutuos hipotecarios otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados, pues no llega a explicitarse la dispensa sobre las transferencias inmobiliarias de particulares en favor de los afiliados al IESS y cuyo pago se realice precisamente a través del financiamiento hipotecario de dicha institución. Creemos que si el propósito de haber establecido estos beneficios tributarios es mitigar la carga tributaria, resulta admisible que únicamente en la primera adquisición inmobiliaria con financiamiento del IESS proceda la exoneración total o, al menos, en la parte que al adquirente le corresponda asumir, en procura de contribuir a la solución habitacional, como parte de las finalidades propias de las municipalidades o de los distritos metropolitanos.

Causa confusión por el contexto en el que se inserta la disposición que señala que las exoneraciones descritas no podrán extenderse a favor de las otras partes contratantes o de las personas que, conforme a las disposiciones del COOTAD, deban pagar el 50 por ciento de la contribución total. Y que la estipulación por la cual tales instituciones tomen a su cargo la obligación, no tendrán valor para efectos tributarios.²⁴ Al respecto, si se hace mención a exoneraciones en relación al objeto (acto jurídico) indistintamente de los sujetos, la disposición que comentamos resultaría contradictoria con tales dispensas, puesto que no tendría sentido invocarlas expresamente, así solo bastaría con dejar aclarado que las exoneraciones solo operan en virtud de los sujetos; pero no parece ser ese el sentido de la legislación en esta parte, precisamente por estar explicitados los casos, cuestión que corrobora la contradicción que dejamos evidenciada.

Para evitar tal inconveniente de carácter técnico, pensamos que lo apropiado sería la omisión de esa parte del texto en el art. 534 del COOTAD, pues con el art.

24. Cfr. art. 36 del COT.

531 del mismo cuerpo normativo quedaría definido este asunto, toda vez que dispone meridianamente lo siguiente:

(...) Cuando una entidad que esté exonerada del pago del impuesto haya otorgado o sea parte del contrato, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción al beneficio que corresponda a la parte o partes que no gozan de esa exención. Se prohíbe a las instituciones beneficiarias con la exoneración del pago del impuesto, subrogarse en las obligaciones que para el sujeto pasivo de la obligación se establecen en los artículos anteriores.

Precisamos asimismo, que la disposición transcrita al referirse a los artículos anteriores, lo hace en relación con aquellos que establecen los actos jurídicos objeto del impuesto de alcabala.

Encontramos por último, que el art. 536 del COOTAD reconoce una exoneración diferente a las anteriores, que comprende al impuesto de alcabala y, no solo a este, sino también a cualquier otro impuesto, tasa o contribución provincial o municipal, inclusive al impuesto de plusvalía, en las transferencias de dominio de bienes inmuebles que se efectúen con el objeto de constituir –a manera de aporte– un fideicomiso mercantil, institución jurídica de grandes efectos económicos, regulada especialmente en la Ley de Mercado de Valores.²⁵

Sobre las exoneraciones constantes en leyes distintas al COOTAD, en relación con el impuesto de alcabala, creemos que son factibles de aplicación, puesto

25. El art. 113 de la *Ley de Mercado de Valores*, Codificación, publicada en el Registro Oficial Suplemente No. 215, de 22 de febrero de 2006, actualizada a enero de 2012, dispone lo siguiente: “De la transferencia a título de fideicomiso mercantil.- La transferencia a título de fideicomiso mercantil no es onerosa ni gratuita ya que la misma no determina un provecho económico ni para el constituyente ni para el fiduciario y se da como medio necesario para que este último pueda cumplir con las finalidades determinadas por el constituyente en el contrato. Consecuentemente, la transferencia a título de fideicomiso mercantil está exenta de todo tipo de impuestos, tasas y contribuciones ya que no constituye hecho generador para el nacimiento de obligaciones tributarias ni de impuestos indirectos previstos en las leyes que gravan las transferencias gratuitas y onerosas. La transferencia de dominio de bienes inmuebles realizada en favor de un fideicomiso mercantil, está exenta del pago de los impuestos de alcabalas, registro e inscripción y de los correspondientes adicionales a tales impuestos, así como del impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos. Las transferencias que haga el fiduciario restituyendo el dominio al mismo constituyente, sea que tal situación se deba a la falla de la condición prevista en el contrato, por cualquier situación de caso fortuito o fuerza mayor o por efectos contractuales que determinen que los bienes vuelvan en las mismas condiciones en las que fueron transferidos, gozarán también de las exenciones anteriormente establecidas. Estarán gravadas las transferencias gratuitas u onerosas que haga el fiduciario en favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil, siempre que las disposiciones generales previstas en las leyes así lo determinen. La transferencia de dominio de bienes muebles realizada a título de fideicomiso mercantil está exenta del pago del impuesto al valor agregado y de otros impuestos indirectos. Igual exención se aplicará en el caso de restitución al constituyente de conformidad con el inciso precedente de este artículo”.

que el código en referencia no señala prohibición para el efecto, y además, porque se respeta los principios de legalidad y de reserva de ley. Sin embargo, en la práctica observamos que las administraciones tributarias municipales o metropolitanas son reticentes al reconocimiento de dispensas en el pago de este tributo, más si estas no han sido incorporadas previamente en el COOTAD. No está demás recordar que la aplicación de exoneraciones previstas en otras leyes producen detrimento en las arcas municipales o metropolitanas y, por lo mismo, socavan la autonomía de esos gobiernos. Baste revisar el art. 6 del COOTAD, que, al referirse a la garantía de la autonomía, prohíbe a cualquier autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados, entre otros, el establecimiento de exenciones tributarias, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía.

Estímulos tributarios con relación al impuesto de alcabala

Dentro del régimen tributario local ecuatoriano es posible encontrar múltiples posibilidades para la aplicación de estímulos adecuados, que no solo beneficien económicamente a los contribuyentes, sino además a las municipalidades. Acerca de esta temática vale que refiramos que, por ejemplo, en el caso del cantón Guayaquil, mediante ordenanza municipal,²⁶ se ha previsto que la primera transferencia de dominio de una vivienda o de una oficina nuevas, ubicadas en ese cantón, que se realice a partir de la inclusión en el registro catastral de la construcción, está gravada con el 5 por ciento del valor del impuesto de alcabala que corresponda pagar al sujeto pasivo de dicho tributo. En consecuencia, para este evento, en la práctica se genera una rebaja del 95 por ciento del valor restante del impuesto que afecta a cada transferencia de dominio, según la condición recientemente indicada.

La ordenanza que referimos señala, asimismo, que la disminución en la tarifa del tributo se aplicará, según certificación de la Dirección Municipal de Urbanismo, Avalúos y Registros, para la transferencia de dominio de los predios que tengan un valor de terreno y casa que no exceda de US \$ 30.000,00; en las transferencias de dominio de este tipo de predios cuyo valor catastral sea mayor a US \$ 30.000,00 pero que no supere los US \$ 50.000,00, la disminución del impuesto de alcabala será equivalente a la mitad del tributo que le hubiere correspondido pagar al sujeto pasivo. En consecuencia, la reducción del impuesto será del 50%. Rebajas estas que estarán vigentes por 10 años improrrogables contados a partir de la promulgación de dicha ordenanza.

26. Ordenanza expedida por el M. I. Concejo Municipal de Guayaquil, publicada en el Registro Oficial No. 191, de 2006-01-19, sobre la Reducción del pago del impuesto de alcabala en la primera transferencia de dominio de un terreno y construcción de vivienda u oficinas nuevas.

Con similar sentido, también para el caso del cantón Guayaquil, mediante ordenanza municipal²⁷ se ha previsto que en todos los proyectos de construcción promovidos y construidos con financiamiento municipal, la rebaja en la transferencia de dominio de una vivienda, oficina o local comercial será del 95% respecto del impuesto de alcabala que corresponda pagar al sujeto pasivo de dicho gravamen. Por derivación, el impuesto que deberá satisfacer el sujeto pasivo asciende únicamente al 5% respecto de dicha transferencia de dominio, la misma que será efectiva a partir de su inclusión en el registro catastral de la construcción.

Los dos casos citados que conciernen a la municipalidad de Guayaquil reflejan el establecimiento mediante ordenanza municipal de un beneficio tributario, concretamente de exención (parcial o limitada) de impuestos municipales, caso particular el de alcabala, pero que en su momento se sustentó en la disposición constante en el art. 310 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que señalaba lo siguiente:

Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, los concejos cantorales podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un noventa y cinco por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en la presente Ley.

Los estímulos establecidos en el presente artículo tendrán el carácter de general, es decir, serán aplicados a favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas, cuyo desarrollo se aspira estimular; beneficio que tendrá un plazo máximo de duración de diez años improrrogables, el mismo que será determinado en la respectiva ordenanza.

En caso de revocatoria, caducidad, derogatoria o, en general cualquier forma de cese de la vigencia de las ordenanzas que se dicten en ejercicio de la facultad conferida por el presente artículo, los nuevos valores o alícuotas a regir no podrán exceder de las cuantías o porcentajes establecidos en la presente Ley.

Más allá de algún cuestionamiento que se pueda hacer a ordenanzas como la que referimos, por regular aspectos sustanciales del tributo, que por lo mismo debieran estar desarrollados directamente en la ley, en atención al principio de reserva de ley, a pesar de que la propia LORM lo permitía, es dable acotar que por efectos de la entrada en vigor del COOTAD, la referida disposición legal se modificó, con lo que a esta fecha torna inaplicables las disposiciones contenidas en ordenanzas anteriores similares a las que acabamos de aludir.

27. Ordenanza expedida por el M. I. Concejo de Guayaquil, que reforma a la Ordenanza que reduce el pago de impuesto de alcabala en la primera transferencia de dominio de un terreno y construcción de vivienda u oficinas nuevas, R. O. 159, 2007-08-30.

Efectivamente, en la actualidad, con el art. 498 del COOTAD referido a la materia de los estímulos tributarios,²⁸ en la práctica se produjo un decremento del porcentaje máximo de exoneración que los municipios o distritos metropolitanos podían conceder en la aplicación de sus tributos. Recordemos que la LORM preveía una rebaja de hasta el 95% sobre dichos gravámenes, empero ahora con la nueva normativa los concejos cantonales o metropolitanos, mediante ordenanza, pueden disminuir los impuestos hasta en el 50%. Este cambio experimentado en el sistema jurídico da a entender que el beneficio concretado mediante rebaja de tributos locales se debió a que, en balance, el sacrificio fiscal a remolque de la normativa anterior representaba un detrimento importante al presupuesto municipal que no se compadecía con los resultados de la economía local, seguramente menores a los proyectados por los ediles y que en su momento sirvieron para promover tales beneficios.

Tarifa del impuesto de alcabala

Sobre la base imponible del impuesto de alcabala se aplica la tarifa única del 1% (art. 535 del COOTAD). De tal forma que el monto del tributo aquí explicado dependerá grandemente del nivel de actualización del valor del bien inmueble que se transfiera. Así las cosas, a mayor base imponible le corresponderá una mayor recaudación en beneficio del sujeto activo del gravamen.

Impuestos adicionales al impuesto de alcabala

A través de la nueva legislación sobre la asignatura que nos ocupa, se ha dejado establecida la posibilidad de la creación de impuestos adicionales al impuesto de alcabalas, a través de otras leyes, tributos que han de ser cobrados conjuntamente con el tributo principal, a menos que en la ley pertinente se disponga que la recaudación la realice distinto agente del tesorero municipal o metropolitano.

28. El art. 498 COOTAD señala: “Estímulos tributarios.- Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia, así como las que protejan y defiendan el medio ambiente, los concejos cantonales o metropolitanos podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un cincuenta por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en el presente Código. Los estímulos establecidos en el presente artículo tendrán el carácter de general, es decir, serán aplicados en favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas, cuyo desarrollo se aspira estimular; beneficio que tendrá un plazo máximo de duración de diez años improrrogables, el mismo que será determinado en la respectiva ordenanza. En caso de revocatoria, caducidad, derogatoria o, en general, cualquier forma de cese de la vigencia de las ordenanzas que se dicten en ejercicio de la facultad conferida por el presente artículo, los nuevos valores o alícuotas a regir no podrán exceder de las cuantías o porcentajes establecidos en la presente Ley”.

El monto del impuesto adicional no podrá exceder del 50% de la tarifa básica del impuesto (1% sobre la base imponible), ni la suma de los adicionales podrá exceder del 50% de esa tarifa básica. Si excediere, se cobrará únicamente un valor igual al 100%, distribuido entre los partícipes, así lo determina el art. 536 del COOTAD.

El art. 180 del COOTAD prevé un impuesto adicional al impuesto de alcabala, de beneficio de los gobiernos autónomos descentralizados provinciales. La tarifa de este gravamen adicional es de una milésima por ciento (0,001%).

Por cuestiones de índole práctica resulta lógico que este último tributo que referimos sea recaudado en el marco del mismo esfuerzo de gestión que realizan los municipios para el cobro del impuesto de alcabalas, previo acuerdo con el consejo provincial que se trate,²⁹ en tal sentido, el título de crédito que sirve para la recaudación de las alcabalas también serviría para recibir el pago del impuesto de una milésima por ciento, aludido en el párrafo precedente. Este mecanismo se emplea en varias provincias y cantones del país, pero también hay casos en los cuales los propios consejos provinciales perciben de manera directa el tributo, por ejemplo, el caso del Consejo Provincial de Pichincha.

Responsabilidades de notarios y registradores de la propiedad respecto al impuesto de alcabalas

Ha prescrito el COOTAD que los notarios, antes de extender una escritura de las que comportan impuesto de alcabalas, están obligados a pedir al jefe de la dirección financiera, que extienda un certificado con el valor del inmueble, según el catastro correspondiente, debiéndose indicar en ese documento, el monto del impuesto municipal a recaudarse, así como el de los adicionales, si los hubiere. También expresa la prohibición a los notarios para extender las escrituras y a los registradores de la propiedad para inscribirlas, si no se les presenta los recibos de pago de los tributos principales y adicionales inherentes al negocio jurídico que conocen. Para el caso de los notarios, con la obligación adicional de incorporar esos recibos a las escrituras. Igualmente, señala que en el caso de los legados, el registrador de la propiedad previo inscripción deberá solicitar el documento que acredite el pago del impuesto de alcabalas.

29. Al respecto, puede verse el art. 6 letra i) del COOTAD, que expresa lo siguiente: “Garantía de autonomía.- Ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados, salvo lo prescrito por la Constitución y las leyes de la República. Está especialmente prohibido a cualquier autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados, lo siguiente: (...) i) Obligar a los gobiernos autónomos a recaudar o retener tributos e ingresos a favor de terceros, con excepción de aquellos respecto de los cuales la ley les imponga dicha obligación. *En los casos en que por convenio deba recaudarlos, los gobiernos autónomos tendrán derecho a beneficiarse hasta con un diez por ciento de lo recaudado*” (El énfasis nos pertenece).

Sobre las prescripciones adquisitivas de dominio, el juez, previo a ordenar la inscripción de la sentencia en el registro de la propiedad, se halla compelido a disponer al contribuyente el pago del impuesto que estamos analizando. Entendemos que en estos eventos el notario también debe verificar tal particular –que se hayan efectuado los pagos correspondientes– al tiempo de protocolizar la sentencia.

Estos funcionarios, es decir, tanto los notarios como los registradores de la propiedad que contravinieren las prescripciones del COOTAD sobre el pago de las alcabalas, serán responsables solidariamente del pago del impuesto con los deudores directos de la obligación tributaria, y adicionalmente, serán sancionados con una multa igual al cien por ciento del monto del tributo que se hubiere dejado de cobrar por parte de la municipalidad. La ley también ordena que aún cuando se efectúe la cabal recaudación del impuesto de alcabalas, serán sancionados con una multa que fluctuará entre el 25 y el 125% de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general, según la gravedad del asunto. Es decir que para estos supuestos de incumplimiento de obligaciones por parte de notarios y registradores, se aplica un sistema de doble multa para estos funcionarios, a más de lo que pesa sobre ellos en términos de responsabilidad solidaria.

Para concluir esta parte diremos que con el establecimiento en el Ecuador a partir del año 2006 de los avalúos actualizados de los inmuebles, el impuesto de alcabala ha ido adquiriendo cada vez más relevancia recaudatoria para los municipios, cuestión que no sucede, por ejemplo, con el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos, cuya contribución al presupuesto municipal tiende a ser cada vez menor, justamente –conforme se verá más adelante– por la misma causa que ha favorecido la mejora en la gestión del impuesto de alcabala, esto es lo concerniente a la modificación de las tarifas de estos tributos.

Período de causación del impuesto de alcabala

Este impuesto es de causación instantánea, es decir que surge la obligación tributaria a cargo de quienes reciben beneficio a través del instrumento documental de cada transferencia de dominio que se realiza. Jurídicamente puede sostenerse que la suscripción del acto o del contrato, constante en escritura pública formalizada por el notario o, la sentencia ejecutoriada que reconozca el dominio inmobiliario, ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria. Otra cosa es que los municipios y distritos metropolitanos, en busca de mayor eficiencia y celeridad en la gestión del impuesto, normalmente exigen el pago del mismo con base en la minuta que contiene el acto o contrato, suscrita por las partes.

Caso práctico

La compañía ECUASUR CÍA. LTDA. transfiere el dominio de un inmueble consistente en un lote de terreno a favor del señor Luis Suárez García, mediante un contrato de compraventa. El inmueble posee las siguientes características:

Inmueble:	lote de terreno
Superficie:	300,00 m ²
Ubicación:	calle N y calle K, sector La Florida
Fecha de adquisición por compraventa:	2007-04-12
Precio de adquisición: ³⁰	US \$ 20.000,00 (avalúo municipal US \$ 20.000,00)
Fecha de venta:	2009-10-24
Precio de venta:	US \$ 22.000,00
Avalúo municipal:	US \$ 22.500,00
Liquidación:	
Base imponible:	
(valor contractual o avalúo municipal, el que resulte mayor)	US \$ 22.500,00
Tarifa:	1%
Impuesto	US \$ 225,00

Rebajas:

Tiempo transcurrido entre fecha de adquisición (por compraventa) y la fecha de transferencia (igualmente por compraventa), que según el caso planteado está dentro del tercer año.³¹

Rebaja (dentro del 3er año)	= 20%
US \$ 225,00 - US \$ 45,00	= US \$ 180,00
Impuesto a pagar:	= US \$ 180,00

Este impuesto por mandato legal deberá ser asumido en partes iguales por el tradente y el adquirente, pese a que en la práctica quien generalmente termina asumiéndolo es el adquirente. En el caso planteado no se advierte exoneración por ninguna de las partes contratantes.

30. Observamos que en el ejemplo el precio de adquisición fijado contractualmente coincide con el avalúo del inmueble constante en el catastro predial municipal. Generalmente esto ocurre en virtud del primer inciso del art. 532 del COOTAD referente a la base imponible del impuesto de alcabala, que señala que esta será el valor contractual, pero si dicho valor fuere inferior al avalúo del inmueble que conste en el catastro, registrará este último.
31. Según el art. 533 del COOTAD, si la venta objeto del impuesto de alcabala se realiza dentro de los tres años posteriores a la adquisición, siempre que esta haya sido objeto del gravamen, habrá lugar a la rebaja del 40, 30 y 20%, si se repite en el primer año, segundo año o tercer año, respectivamente.

Sobre el impuesto de alcabala se aplica el 0,001% como adicional para los gobiernos autónomos descentralizados provinciales.

$$\begin{array}{ll} \text{US \$ 180,00} \times 0,001\% & = \text{US \$ 0,0018} \\ \text{Impuesto adicional gobiernos provinciales} & = \text{US \$ 0,0018} \end{array}$$

IMPUESTO A LAS UTILIDADES EN LA TRANSFERENCIA DE PREDIOS URBANOS Y PLUSVALÍA DE LOS MISMOS

Objeto y hecho generador del impuesto a las utilidades

Conjuntamente con el impuesto de alcabala que acabamos de revisar, en algunas transferencias de dominio de inmuebles se procede a aplicar también el impuesto a las utilidades, gravamen este último que grava la ganancia, rédito o utilidad que se produce con ocasión de la transferencia –a cualquier título– de un predio urbano, respecto al valor de su adquisición.

Tarifa y base imponible del impuesto a las utilidades

La tarifa del 10 por ciento³² le corresponde a este tributo, la que se aplica sobre las utilidades y plusvalía que provengan de cada operación de transferencia de inmuebles urbanos, porcentaje que puede ser modificado mediante ordenanza, detalle importante que da cuenta del importante poder que en este ámbito posee el municipio en el Ecuador, así como de una dimensión apreciable de la descentralización fiscal en el país.

Nos llama la atención que en la regulación pertinente de la ley (COOTAD) se hace referencia no solamente al impuesto a las utilidades, sino también a la plusvalía que podría generarse en las correspondientes transferencias de dominio. Al efecto, según la normativa adoptada, podrá advertirse que la plusvalía está incluida y se funde implícitamente como materia gravable en la utilidad generada por la transferencia del predio en relación con su valor de adquisición. En esta línea de pensamiento, la utilidad, por una parte, y la plusvalía, por otra, como expresión de los efectos propios del sistema económico y del mercado inmobiliario local antes

32. El art. 556 COOTAD define el hecho generador y la tarifa del impuesto del 10% sobre las utilidades y plusvalía que provengan de la transferencia de inmuebles urbanos, porcentaje que se podrá modificar mediante ordenanza. Conviene en este punto recordar que la segunda disposición transitoria de la Ley 2004-44, publicada en el Registro Oficial No. 429, Suplemento, de 27 de noviembre de 2004, reformativa a la Ley de Régimen Municipal ordenaba: "(...) Para el caso del impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos (plusvalía), cuando se trate de la primera compraventa que se realice después de la vigencia de la presente reforma a la Ley y una vez actualizados los respectivos catastros municipales, la tarifa será del 0,5%".

que nacional, tienen como elemento justificativo adicional la intervención municipal o metropolitana directa o indirecta a través de la ejecución de la obra pública.

Así, podríamos sostener que estos elementos planteados, en la práctica, resultan de difícil ocultamiento. Sin embargo, cabe señalar que en estricto sentido, la plusvalía se genera por el incremento del valor del inmueble en virtud de la ejecución de la obra pública municipal o metropolitana y que, por lo mismo, se ocasiona un beneficio económico al propietario del predio, elementos estos que por otra parte, estructuran el hecho generador de otro tributo de gran importancia para las arcas locales: la contribución especial de mejoras, de la cual nos ocupamos más adelante.

Sobre la posibilidad de que se regule el porcentaje o la tarifa del impuesto mediante ordenanza, corresponde hacer las siguientes puntualizaciones:

- Con la Ley 2004-44 reformativa a la Ley de Régimen Municipal, según se desprende de la segunda disposición transitoria, se estableció que cuando se trate de la primera venta que se realice a partir de 2006, año en el que se actualizaron los catastros prediales municipales conjuntamente con sus avalúos, la tarifa aplicable sobre la base imponible del impuesto sea del 0,5%.
- Esta tarifa diferenciada para la primera venta realizada a partir del año 2006, estuvo justificada en que la gran mayoría de avalúos prediales dieron un salto apreciable en su valoración dada la exigencia de ley para avaluarlos a precios reales de mercado, derivando de ello, en muchos casos, marcadas diferencias entre el valor de adquisición y el valor de venta del predio, por efectos de la remisión generalizada a los avalúos prediales para la determinación del impuesto, lo que inclusive luego de la aplicación de deducciones implicaba una base imponible muy alta, porque se contrastaba valores reales con valores irreales, estos últimos contemplados hasta el año 2005. De manera que, por justicia en la imposición y para evitar un eventual carácter confiscatorio del impuesto a la utilidad, era claro que no resultaba conveniente aplicar la tarifa general del 10% para todos los casos, sino una tarifa atenuada, como en este caso se fijó a través de la reforma aludida, del 0,5% en la primera venta a partir del año 2006.
- Posteriormente, por efectos de la entrada en vigencia del COOTAD, que como sabemos derogó, entre otras, a la LORM y a la Ley 2004-44, la disposición transitoria segunda antes invocada, ya no tuvo aplicación, siendo, en su defecto, observable en adelante lo prescrito en el citado Código ahora vigente. En efecto, en la actualidad el art. 556 del COOTAD dispone que la tarifa del impuesto a la utilidad es de 10%, y que puede ser modificada mediante ordenanza.

Es menester dejar señalado que el impuesto a las utilidades ya no grava exclusivamente a la utilidad en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos, como lo consagraba la anterior LORM, pues con la actual normativa el

hecho imponible se extendió a toda transferencia de predios urbanos, sin importar si se trata o no necesariamente de una compraventa.

Regulación de la tarifa del impuesto mediante ordenanza

Merece que destaquemos en este punto la regulación de la tarifa del impuesto a la utilidad efectuada por algunos municipios. Por eso comentamos a continuación los casos de Guayaquil y de Quito. En el primer caso, según la ordenanza municipal dictada para el efecto,³³ se ha previsto la aplicación de la tarifa del 0,5% cuando se trate de la primera transferencia realizada con los nuevos avalúos que empezaron a regir desde el año 2006, estableciéndose, asimismo, que desde la segunda transferencia se aplica la tarifa del 10%.

Para el segundo caso, el correspondiente al municipio del Distrito Metropolitano de Quito, tenemos que se siguió una orientación similar a la experimentada por el cantón Guayaquil, así la Ordenanza 0338,³⁴ establece que para la primera transferencia de dominio que se realice a partir del año 2006, la tarifa aplicable será del 0,5%, y que desde la segunda transferencia la tarifa (tarifa general) será del 10%. Algo que diferencia este último ejemplo del anterior consiste en que la ordenanza en cuestión define que en los casos de transferencia de dominio a título gratuito la tarifa será del 1%.

Posteriormente, el Concejo Metropolitano de Quito expidió la Ordenanza No. 155,³⁵ que reforma a la No. 338. Aquella ordenanza determina que para el caso de las primeras transferencias de dominio que se realicen a partir del año 2006, la tarifa aplicable será del 0,5% cuando estas sean realizadas por personas naturales o jurídicas cuyo objeto social, giro de negocio o actividad económica no sea la inmobiliaria, de construcción o cualquier tipo de explotación de bienes inmuebles, diferente a la modalidad de arrendamiento. Asimismo, establece que para el caso de las primeras transferencias de dominio efectuadas a partir del año 2006, la tarifa aplicable será del 4%, cuando estas sean realizadas por personas naturales o jurídicas cuyo objeto social, giro de negocio o actividad económica sea la inmobiliaria, de construcción o toda explotación de bienes inmuebles, diferente a la modalidad de arrendamiento, conforme se determine en el Registro Único de Contribuyentes, escritura de constitución o cualquier otra certificación obtenida en registros públicos. Finalmente, este cuerpo normativo deja explicitado que para la aplicación del impuesto se reconocerán todas las exoneraciones previstas en el ordenamiento jurídico nacional y metropolitano.

33. Ordenanza expedida por el M. I. Concejo de Guayaquil, sancionada por el Alcalde el 17 de diciembre de 2010.

34. Ordenanza Metropolitana 0338 expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, sancionada por el Alcalde el 28 de diciembre de 2010.

35. Ordenanza Metropolitana No. 155, R. O. 599 de 2011-12-19.

Como se observa, el Concejo Metropolitano de Quito ha considerado conveniente establecer un régimen tarifario diferenciado para el impuesto a la utilidad en la primera transferencia de dominio a partir del año 2006, que opera en función de la actividad inmobiliaria, de construcción o de toda explotación de bienes inmuebles diferente a la que corresponde al arrendamiento. Consideramos apropiada esta disposición que con criterio progresivo apunta a obtener mayores ingresos tributarios detraídos de quienes construyen y comercializan bienes inmuebles, aunque en la práctica esta solución pueda generar un efecto contraproducente por la forma como suelen acordarse los negocios inmobiliarios, que en muchos casos terminan con incremento en el precio del inmueble por el efecto de la traslación del tributo, con lo que, al final, el adquirente inmobiliario resulta asumiendo el gravamen relacionado con la utilidad generada por el negocio jurídico ejecutado.

Sujetos del impuesto a las utilidades

La sujeción activa de este gravamen corresponde al municipio o distrito metropolitano, mientras que la pasiva recae en aquellas personas que como dueños de los predios los venden obteniendo la utilidad imponible y, por consiguiente, real. También resultan ser sujetos pasivos de este gravamen los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la venta. A partir de estas dos determinaciones legales podemos colegir que el impuesto a la utilidad en nuestro país puede ser asumido por el vendedor, como contribuyente o, bien por el adquirente en calidad de responsable solidario.

Debido a la importancia que tiene citamos también en esta parte el art. 558 del COOTAD, disposición que establece que para los casos de transferencia de dominio el impuesto grave *solidariamente* a las partes contratantes o a todos los herederos o sucesores en el derecho, cuando se trata de herencias, legados o donaciones.

Asimismo, la disposición que acabamos de citar determina que si el comprador estuviere en el caso de pagar el impuesto que debe el vendedor, *aquel tendrá derecho a requerir a la municipalidad que inicie la coactiva para el pago del impuesto por él satisfecho y le sea reintegrado el valor correspondiente*. El Código en vigor también prevé que no habrá lugar al ejercicio de este derecho, si quien pagó el gravamen hubiere aceptado contractualmente tal obligación de carácter tributario.

Para nosotros es claro que estas prescripciones de la ley en análisis contravienen el mandato contenido en el segundo inciso del art. 26 del COT, norma que a la sazón contempla lo que sigue: *“Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario”* (Las cursivas nos pertenecen).

Por efectos de esta misma cláusula jurídica, es claro que queda bloqueada la posibilidad de que el comprador que asumió el pago como responsable solidario, acuda ante la municipalidad para que mediante su accionar logre recuperar de manos del vendedor el valor pagado por el impuesto a la utilidad, cuando en el contrato de traspaso de dominio se haya estipulado o pactado que el comprador lo iba a asumir.

Subrayamos, asimismo, que esta disposición del COOTAD relativa a los sujetos pasivos, alude, por una parte, al vendedor como contribuyente y, por otra parte, al comprador como responsable solidario, y no hace referencia de manera genérica al tradente y adquirente, como debe corresponder, porque, como quedó detallado en el análisis del hecho generador, este se amplió a todas las transferencias de dominio de predios urbanos, es decir que ya no cubre únicamente a las compraventas, como antes operaba. He aquí otra inconsistencia importante constatada en la actual regulación del tributo en análisis.

Cerramos esta parte anotando que al tratarse de la plusvalía por obras de infraestructura, el impuesto será satisfecho por los dueños de los predios beneficiados o, en su defecto, por los usufructuarios, fideicomisarios o sucesores en el derecho al tratarse de herencias, legados o donaciones, conforme recen las ordenanzas respectivas (art. 561 del COOTAD).

Deducciones a la base imponible del impuesto a la utilidad

Nuestro régimen tributario correspondiente al impuesto que examinamos ha contemplado un conjunto de deducciones aplicables a la utilidad obtenida en una transferencia de dominio de inmueble urbano, lo que permite obtener la base imponible depurada para el cálculo del tributo. Las deducciones establecidas por la ley de la materia se explican de la siguiente manera:

- El valor relativo a la diferencia que no haya alcanzado a deducirse en la liquidación correspondiente del impuesto a la renta (art. 556 del COOTAD).
- El costo de adquisición del inmueble (art. 559 del COOTAD). Para estos fines se considerará el valor constante en el título adquisitivo de dominio o en el catastro predial municipal o metropolitano.
- Los valores pagados por concepto de contribución especial de mejoras (art. 557 del COOTAD). Se entiende que estos valores se computan por el período que corre entre la adquisición y la transferencia del inmueble.
- Las mejoras que se han introducido al inmueble desde su adquisición (art. 559 del COOTAD). Para realizar esta valoración se tomará la información consignada en el catastro predial municipal o metropolitano. Sobre este punto es lógico pensar también que las mejoras practicadas debieron haber sido previamente autorizadas por la municipalidad, porque muchas de las veces

estas se plasman en modificaciones importantes a los inmuebles, lo que causa ajustes de índole valorativa predial.

- El 5 por ciento de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido a partir del momento de la adquisición hasta la venta (se entiende hasta la transferencia de dominio), sin que, en ningún caso, el gravamen pueda ser cobrado una vez transcurridos 20 años a partir de la adquisición (art. 559 del COOTAD). Acerca de esta deducción vale precisar que con la anterior normativa (LORM) se consideraba como deducible el 5 por ciento de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido *a partir del segundo de la adquisición* hasta la venta, sin que en ningún caso el impuesto pueda cobrarse una vez transcurridos 20 años contados desde la adquisición. La diferencia radica en que ahora ese porcentaje de deducción opera *por cada año transcurrido*, lo que va desde el momento de la adquisición hasta el de la transferencia.
- Finalmente, se ha establecido también como rubro deducible la desvalorización de la moneda, según informe al respecto del Banco Central.³⁶

Obligaciones de los notarios respecto al impuesto a la utilidad

Al igual que en el caso visto del impuesto de alcabala, los notarios están impedidos de otorgar las escrituras de transferencia de dominio de los predios urbanos, sin la presentación del comprobante de pago del impuesto a la utilidad. Si no se constatare el pago y pese a ello se hubiere extendido las escrituras, los escribanos deberán asumir el impuesto en calidad de responsables solidarios y, adicionalmente, serán sancionados con una multa igual al 100 por ciento del monto del tributo que se hubiere dejado de cobrar. En estos casos, aun cuando hayan asumido el pago del impuesto, se les impondrá multas que fluctúan entre el 25 y el 125% de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general, según la gravedad de la infracción. Este evento –al igual que otros de similar naturaleza que no solo involucran a funcionarios sino además a contribuyentes– implica la participación de la máxima autoridad de la dirección financiera para adelantar un procedimiento, de conformidad con sus competencias en el marco de la facultad sancionadora de la Administración, que observará en todo caso el debido proceso constitucionalmente reconocido, garantizando de esa manera la defensa de los presuntos infractores.

36. La última Tabla de Porcentajes de Desvalorización Monetaria, emitida por el Banco Central del Ecuador data del año 2006, publicada en el Registro Oficial No. 283, de 2 de junio de ese año. En esta Tabla se fija el porcentaje que corresponde al año de compra del inmueble, esto es de 0,020 al año 2005.

Exenciones del impuesto a la utilidad

A diferencia de lo que acontece con la mayoría de los impuestos de beneficio municipal, el COOTAD no prevé un régimen de exenciones específico con relación al impuesto a la utilidad en la transferencia de dominio de predios urbanos y plusvalía de los mismos. Sin perjuicio de lo que acabamos de expresar, no se debe ignorar que –como ya se ha explicado– existe la exoneración del impuesto de alcabala, beneficio que se extiende expresamente al impuesto a las utilidades que ahora nos ocupa, pero solo en el caso privativo de la constitución de un fideicomiso mercantil (art. 527 letra e) del COOTAD).

Tampoco se advierte en esta normativa ninguna prohibición de exoneración de este impuesto que pueda contener otra ley, con lo que, obrando con igual lógica que en el caso del impuesto de alcabala, al impuesto a la utilidad y plusvalía sería susceptible de aplicación el conjunto de las exoneraciones establecidas para este tributo en leyes distintas al COOTAD, aunque no ajena a controversia por el comprometimiento de la autonomía municipal. Vale, sin embargo, señalar que la Ordenanza Metropolitana No. 155, que rige para el Distrito Metropolitano de Quito, reconoce todas las dispensas previstas en el ordenamiento jurídico nacional y metropolitano para este gravamen.

Período de causación del impuesto a la utilidad

Al igual que para el caso del impuesto de alcabala, el impuesto a la utilidad y plusvalía es de causación inmediata, es decir que –de cumplirse el hecho generador o, lo que es lo mismo, de existir una utilidad derivada de la transferencia de dominio del predio–, se genera con cada transferencia de dominio que se realiza.

Casos prácticos

Caso 1:

El señor Polibio Andrade Suárez vende al señor Enrique Villa Peralta un inmueble consistente en un lote de terreno de las siguientes características:

Inmueble: lote de terreno

Superficie: 200,00 m²

Ubicación: calle Z y calle P, sector Ponciano

Fecha de adquisición por compraventa: 2005-08-15

Precio de adquisición: US \$ 1.000,00 (avalúo municipal año 2005 US \$ 1.000,00)

Fecha de venta: 2009-03-25

Precio de venta: US \$ 20.000,00

Avalúo municipal: US \$ 20.000,00

Liquidación:

Precio de venta:	US \$ 20.000,00
(-) Precio de adquisición:	US \$ 1.000,00
Utilidad bruta:	US \$ 19.000,00
(-) Contribución especial de mejoras ³⁷	US \$ 80,00
(-) Mejoras ³⁸	US \$ 0,00
=	US \$ 18.920,00
(-) utilidad líquida (5%) por cada año contado desde el segundo año de adquisición ³⁹ (10,33%)	US \$ 1.954,44
=	US \$ 16.965,56
(-) Desvaloración monetaria ⁴⁰ (0,02)	US \$ 339,31
Base imponible:	US \$ 16.626,25
Tarifa:	0,5%
Impuesto a pagar:	US \$ 83,13

Caso 2:

El señor Polibio Andrade Suárez vende al señor Enrique Villa Peralta un inmueble consistente en un lote de terreno de las siguientes características:

Inmueble: lote de terreno

Superficie: 200,00 m²

Ubicación: calle Z y calle P, sector Ponciano

37. La contribución especial de mejoras debe calcularse por los dividendos anuales o por los períodos que corresponda, que haya asumido el propietario del inmueble beneficiado por la plusvalía en virtud de la ejecución de la obra pública municipal durante su dominio. Este monto no suele ser considerado por el contribuyente en su declaración, pero de conformidad con el art. 557 del COOTAD, él está habilitado para hacerlo.
38. Este deducible se genera por las construcciones, ampliaciones o modificaciones que se incorporan al inmueble en la forma inicialmente adquirida, cuyo monto lo determina la municipalidad conforme al avalúo de las mismas. En el caso planteado como se trata de un solar, no comporta la deducción por mejoras.
39. Conforme a la normativa anterior (art. 371 letra a) de la LORM), la aplicación de este deducible (caso 1) implica contabilizar el período en años, meses y días, entre la fecha de adquisición y la fecha de venta, a ese resultado se le resta un año calendario por efectos de considerarse la deducción desde el segundo año de adquisición. Se entenderá igualmente que la fracción del mes, expresado en días, se computará como mes completo. Sin embargo, se advierte para la aplicación de esta deducción otra interpretación (caso 2), en el sentido de que esta debe contabilizarse una vez acaecido el segundo año, por efectos de la expresión: *por cada año que haya transcurrido a partir del segundo de la adquisición hasta la venta*. Actualmente (caso 3), según el art. 559 letra a) del COOTAD, se aplica como deducible el 5 por ciento (5%) de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido a partir del momento de la adquisición hasta la venta, sin que en ningún caso, el impuesto pueda cobrarse una vez transcurridos 20 años a partir de la adquisición.
40. Este deducible se aplica hasta las adquisiciones efectuadas en el año 2005, conforme a la tabla de porcentajes de desvalorización monetaria para el año 2006 publicada por el Banco Central del Ecuador (R. O. 283, 2006-06-02). Para el año 2005 esta deducción comprende el 0,02 (equivalente al 2%).

Fecha de adquisición por compraventa: 2005-03-15

Precio de adquisición: US \$ 500,00 (avalúo municipal US \$ 500,00)⁴¹

Fecha de venta: 2008-05-13

Precio de venta: US \$ 18.000,00

Avalúo municipal: US \$ 18.000,00

Liquidación:

Precio de venta:	US \$ 18.000,00
(-) Precio de adquisición:	US \$ 500,00
Utilidad bruta:	US \$ 17.500,00
(-) Contribución especial de mejoras	US \$ 75,00
(-) Mejoras	US \$ 0,00
=	US \$ 17.425,00
(-) utilidad líquida (5%) por cada año contado desde el segundo año de adquisición (5%)	US \$ 871,25
=	US \$ 16.553,75
(-) Desvaloración monetaria (0,02)	US \$ 331,08
Base imponible:	US \$ 16.222,67
Tarifa: ⁴²	0,5%
Impuesto a pagar:	US \$ 81,11

41. Hasta el año 2005, los avalúos prediales establecidos en el catastro municipal no respondían a valores reales ni con tendencia a precios de mercado. El precio o valor contractual así fijado en el contrato de transferencia de dominio, en este caso por compraventa, se remitía por lo general al avalúo predial determinado en el catastro municipal; de hecho, hasta la fecha se utiliza este artificio.
42. Por efectos del *sinceramiento* de avalúos de la propiedad inmobiliaria constante en el catastro predial, que empezó a regir desde el año 2006, se generaron marcadas diferencias entre los valores fijados para el bienio 2006-2007 en relación con los avalúos anteriores al año 2006. Por esta razón, la LORM en su segunda disposición transitoria estableció que para la primera compraventa que se realice con avalúos actualizados a partir del año 2006, se aplique un tarifa del 0,5% para el impuesto a la utilidad a al compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos. Sin embargo, como lo anotamos, por efectos de la vigencia del COOTAD, esa disposición quedó sin efecto. Actualmente los concejos municipales o metropolitanos mediante ordenanza pueden modificar la tarifa del 10%. Por ejemplo, la Municipalidad de Guayaquil prevé que en la primera transferencia de dominio a partir de 2006, la tarifa sea del 0,5 por ciento y que desde la segunda en adelante la tarifa sea del 10%. Por su parte, el Distrito Metropolitano de Quito, con la última reforma contenida en la Ordenanza 155 ya citada, determina que para el caso de las primeras transferencias de dominio que se realicen a partir del año 2006, la tarifa aplicable será del 0,5% cuando estas sean realizadas por personas naturales o jurídicas cuyo objeto social, giro de negocio o actividad económica no sea la inmobiliaria, de construcción o cualquier tipo explotación de bienes inmuebles diferente a la de arrendamiento. Para el caso de las primeras transferencias de dominio efectuadas a partir del año 2006, la tarifa aplicable será del 4%, cuando estas sean realizadas por personas naturales o jurídicas cuyo objeto social, giro de negocio o actividad económica sea la inmobiliaria, de construcción o toda explotación de bienes inmuebles diferente a la de arrendamiento, conforme se determine en el Registro Único de Contribuyentes, escritura de constitución o cualquier otra certificación obtenida en registros públicos. De otro lado, se mantiene lo regulado por la Ordenanza metropolitana 0338, el sentido que desde la segunda transferencia de dominio en adelante la tarifa es del 10% y que en el caso de las transferencias de dominio a título gratuito la tarifa es del 1%.

Caso 3:

El señor Polibio Andrade Suárez transfiere por compraventa al señor Enrique Villa Peralta un inmueble consistente en un lote de terreno urbano de las siguientes características:

Inmueble: lote de terreno

Superficie: 200,00 m²

Ubicación: calle Z y calle P, sector Ponciano

Fecha de adquisición por compraventa: 2003-06-20

Precio de adquisición: US \$ 400,00 (avalúo municipal año 2003 US \$ 400,00)

Fecha de venta: 2010-12-10

Precio de venta: US \$ 17.000,00

Avalúo municipal: US \$ 17.000,00

Liquidación:

Precio de venta:	US \$ 17.000,00
(-) Precio de adquisición:	US \$ 400,00
Utilidad bruta:	US \$ 16.600,00
(-) Contribución especial de mejoras	US \$ 74,00
(-) Mejoras	US \$ 0,00
=	US \$ 16.526,00
(-) utilidad líquida (5%) por cada año transcurrido desde la adquisición hasta la venta ⁴³ (35%)	US \$ 5.784,10
=	US \$ 10.741,90
(-) Desvaloración monetaria ⁴⁴ (0,117)	US \$ 1.256,80
Base imponible:	US \$ 9.485,10
Tarifa: ⁴⁵	0,5%
Impuesto a pagar:	US \$ 47,43

43. Conforme al ya mencionado art. 559 letra a) del COOTAD, se aplica el deducible del 5% de utilidades líquidas por cada año transcurrido desde la fecha de adquisición hasta la venta (transferencia). Para el caso 3, el tiempo transcurrido es de 7 años 5 meses 20 días. Como la disposición prevé la deducción por cada año transcurrido, se considera los 7 años transcurridos sin computar la fracción del año (5 meses 20 días), resultando un porcentaje del 35% aplicable como deducible.
44. Según la tabla de porcentajes de desvalorización monetaria antes descrita, para el año 2003 esta deducción comprende el 0,117 (equivalente al 11,7%).
45. Según la información consignada para el caso 3, se trata de una transferencia de dominio de predio urbano mediante compraventa. Por efectos del COOTAD, cada concejo municipal o concejo metropolitano, mediante ordenanza, podrá establecer la tarifa de este impuesto. Para el caso de Quito y Guayaquil, como ya hemos detallado, las ordenanzas que regulan esta tarifa prevén para la primera venta (transferencia) desde el año 2006, una tarifa del 0,5%, evento que encaja con los datos manejados para el caso hipotético 3.

IMPUESTO A LOS ESPECTÁCULOS PÚBLICOS

Iniciamos el estudio de este tributo señalando que lamentablemente se encuentra regulado de manera muy general e insuficiente en la legislación nacional, pues, en nuestra opinión, el impuesto a los espectáculos públicos debió merecer mucha mayor preocupación por parte de los legisladores, sobre todo dadas las problemáticas jurídica y técnica que comportan para los sujetos involucrados en la relación jurídico tributaria. El COOTAD despacha el tratamiento del impuesto en apenas tres disposiciones excesivamente laxas (arts. 543, 544 y 545), que en su conjunto prácticamente mantiene los contenidos y alcance que se encontraba en la normativa anteriormente prevista en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Definición de espectáculo público

Como se puede vislumbrar, debido a la insuficiencia –y por qué no decir también, a la ausencia de técnica legislativa– de los contenidos normativos que trae el COOTAD, se explica que gran parte de los elementos fundamentales de este impuesto se encuentran desarrollados en ordenanzas que han sido expedidas por los concejos municipales o metropolitanos del país, realidad que causa un efecto negativo para la seguridad jurídica; se trata del problema de la dispersión amplia y asimétrica de las regulaciones sobre el gravamen que en esta parte estudiamos, pero que al mismo tiempo, y contradictoriamente, también arroja un resultado positivo debido a la reafirmación de la autonomía legislativa local que ello representaría.

Otro aspecto propio para ser regulado mediante ordenanza es aquel referido a la definición de espectáculo público, asunto bastante problemático y trascendente porque provee la descripción de la realidad fáctica a ser tomada en cuenta para el nacimiento de la obligación tributaria, y que se presta a múltiples lecturas, incluso a aquellas extremas alineadas con interés fiscalista puro y duro.

Dicho lo anterior tropezamos con que para el cantón Guayaquil, la ordenanza municipal a la que hicimos referencia más arriba, atribuye a la categoría “espectáculo público” las funciones de teatro, cine, deportivas, hípicas, presentaciones artísticas en general y todas aquellas diversiones a las que pueda asistir o presenciar el público mediante pago o gratuitamente, excluyéndose de esta caracterización a los eventos de carácter científico, charlas y conferencias, así como a las exhibiciones que no incluyan la presentación de artistas.

Para el caso de Quito, la ordenanza metropolitana regulatoria de este instituto tributario,⁴⁶ califica como espectáculo público a toda función de teatro y musical, exhibición cinematográfica, hípica, taurina, deportiva, circense, peñas, salones de

46. Ordenanza Metropolitana de Quito No. 204, R. O. 116, 2007-06-29.

baile, discotecas, juegos mecánicos, parques de diversiones, galleras, presentaciones de artistas extranjeros en recintos feriales, hoteles, bares y en general, cualquier evento público por el cual se pague valores por derecho de admisión.

Identificar varias actividades sean estas artísticas o deportivas, que configuren un espectáculo público, es lo que permite de alguna manera ampliar el ámbito objetivo del hecho generador de este tributo. Pues mientras ocurra la venta de entradas para un mayor número de tipos de espectáculos públicos, muy posiblemente que resultará una mayor recaudación. De allí que la definición de espectáculo público es gravitante para fijar una determinada potencia económica del gravamen que ahora estudiamos. Esta problemática que estamos planteando apela obviamente también a la creatividad de los funcionarios públicos encargados de la gestión del tributo, quienes son los que normalmente se encargan de preparar los proyectos de ordenanzas sobre esta asignatura.

Vamos comprobando con este examen científico, que a consecuencia de la paupérrima ley de la materia, existe un sinnúmero de aspectos del impuesto a los espectáculos públicos que son desarrollados mediante ordenanzas, cuando debían encontrarse en la ley, especialmente aquellos identificados con los aspectos esenciales del tributo, según prescripción expresa del art. 4 de nuestro Código Orgánico Tributario.

En este sentido, entre los múltiples asuntos regulados mediante ordenanzas podemos citar a los siguientes: controles de emisión, impresión y venta de entradas; aforo de locales en los cuales se desarrollan espectáculos públicos; sistema de venta de entradas que incorporan varios rubros (admisión, derecho a cena, derecho a una bebida, compra de libros, etc.); sistemas diversificados de pago de entradas (abonos, tarjetas de crédito, tarjetas de membresía a clubes, etc.); espectáculos públicos ocasionales y permanentes; sanciones por incumplimiento de deberes formales o por acciones u omisiones calificables como defraudación.

La realidad existente en nuestro país alrededor de la gestión del impuesto a los espectáculos públicos, evidencia a todas luces que los concejos municipales o metropolitanos, tienen un gran reto y una gran oportunidad para regular a través de ordenanzas, aspectos que la ley ha descuidado, desarrollo normativo que, sin embargo, debe obrar sin exceder los parámetros de orden material en los que la ley se inspira y que ella mismo trae.

Hecho generador del impuesto a los espectáculos públicos

Con el afán de esclarecer varias posiciones que erradamente se han manifestado a través de los años en torno a la realidad del hecho generador de este impuesto, nos corresponde ahora defender que aquel consiste en la compraventa de la entrada para un espectáculo público legalmente autorizado, sin perjuicio de que la modalidad de transmisión de la entrada sea diversa, así por ejemplo, los respon-

sables de la organización de espectáculos pueden expender los boletos a través de abonos, membresías, talonarios, etc.

Del COOTAD se desprende que el hecho generador del impuesto no es la presentación o la ejecución del espectáculo público, sino la compraventa de las entradas al mismo. Inclusive no importa si el espectáculo para el cual se vendieron entradas no se realiza, ya que esta circunstancia es independiente del hecho generador establecido en la ley de la materia.

La misma legislación actual dispone que el impuesto se genera respecto a la compraventa de entradas a los espectáculos públicos “legalmente permitidos”. A más de esta clara postura adoptada por el legislador en el COOTAD, es censurable que no encontremos expresión alguna que clarifique que la venta de entradas a aquellos espectáculos públicos que no han sido autorizados, también causan obligación pecuniaria por este impuesto. Este grave error en que ha incurrido el legislador puede incluso entenderse como un incentivo para comprender que a más de que se realice un espectáculo público de manera ilegal, no se causa impuesto, con el consecuente perjuicio al presupuesto local, e incluso con daño evidente a la sana competencia entre promotores y organizadores de tales eventos.

Para enfrentar la fuga de los recursos tributarios de este y otros impuestos, los concejos municipales por medio de varias ordenanzas vienen fijando –aunque no siempre enmarcados en la Constitución⁴⁷ ni en la ley– sanciones pecuniarias severas, que a más de representar la represión por la falta cometida, sin duda que ejercen un efecto disuasivo importante para aminorar las prácticas elusivas y evasivas que eventualmente se presentan.

Sujetos del impuesto a los espectáculos públicos

Sujeto activo de este tributo es el municipio o distrito metropolitano en cuyo territorio se realice el espectáculo público que ha sido autorizado previamente por la entidad edilicia, para el cual se ha procedido con la venta de entradas o boletos.

Tal como sucedía con la LORM anterior, actualmente el COOTAD no establece con claridad a los sujetos de la relación jurídica tributaria del impuesto a los espectáculos públicos; sin embargo, en el país la práctica de las administraciones tributarias municipales, de manera relativamente fácil, ha situado la subjetividad pasiva de hecho o económica de este gravamen, en quienes adquieren las entradas a los espectáculos (espectador o consumidor final), independientemente de si utilizan o no la entrada adquirida. Asimismo, con base en los arts. 26 y más pertinentes del COT, ha puesto la responsabilidad tributaria en cabeza del empresario, promo-

47. No debemos olvidar que el art. 132.2. de la Constitución manda que se requerirá de ley en varios casos, entre ellos para: “2. Tipificar infracciones y establecer sanciones correspondientes”.

tor u organizador del evento, como agente de percepción –y no como “agente de retención”, como equivocadamente se ha postulado– del gravamen.

De esta última situación deriva que únicamente los espectadores o adquirentes de entradas a los espectáculos públicos, en su calidad de contribuyentes de hecho y, nunca los responsables –en este supuesto específico como agentes de percepción– puedan eventualmente plantear ante la administración, en los casos admitidos por la ley, un reclamo tributario de pago indebido, o en su caso, de pago en exceso.

Base imponible y tarifa del impuesto a los espectáculos públicos

La base imponible de esta contribución está constituida por el valor del precio de cada entrada vendida, correspondiente a los espectáculos públicos legalmente permitidos por las dependencias municipales pertinentes. Esta situación implica que para el cálculo del tributo no es importante ni forzoso que exista un solo valor de entrada, pues puede haber varios valores, según el tipo y número de localidades diferenciadas que permita el local o escenario en el cual se lleve a cabo la presentación del espectáculo.

Con relación a la tarifa, para la aplicación del impuesto a los espectáculos públicos el legislador definió dos tarifas impositivas diferenciadas, así la tarifa general es del 10%, aplicable sobre la base imponible del gravamen; mientras que para el caso de los eventos deportivos de categoría profesional la tarifa corresponde al 5%.⁴⁸

No está demás dejar explicado que, por la naturaleza de este impuesto que ahora analizamos, no es dable, desde ningún punto de vista, que la Administración pueda conceder facilidades para el pago del tributo, toda vez que el responsable del evento es un agente de percepción mas no el sujeto pasivo contribuyente de hecho o económico.

Exoneraciones del impuesto a los espectáculos públicos

Con el régimen vigente solo se reconocen exoneraciones de este tributo respecto a los espectáculos artísticos en los cuales se presenten única y exclusivamente artistas ecuatorianos. Es más, la actual legislación ordena que no se reconozca ningún otro tipo de exoneraciones, aunque estas consten en cualquier ley general o especial.

48. Cfr. Sobre la experiencia colombiana, Zulma Esperanza Acosta Martínez, “Los tributos territoriales no tradicionales”, en Julio Roberto Piza, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2008, pp. 447-450.

Ciertamente, el COOTAD prevé una sola exoneración del impuesto a los espectáculos públicos, que como explicamos opera en los espectáculos artísticos donde se presenten “única y exclusivamente” artistas nacionales. Por lo tanto, la ley no produce soluciones intermedias sino más bien extremas, por ejemplo, al diferenciar el caso de espectáculos públicos artísticos en los cuales se presenten artistas ecuatorianos y también extranjeros o en donde el número de artistas ecuatorianos sea mayor que el de los extranjeros o viceversa. Por lo demás, pensamos que esta norma jurídica reúne las condiciones para ser tachada de discriminatoria, más cuando conocemos que el art. 9 de la CRE dispone lo siguiente: “Las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes que las ecuatorianas, de acuerdo con la Constitución”.

Teniendo en cuenta lo dicho en el párrafo anterior, vale aclarar que la discriminación aludida se produciría porque en atención a la dispensa concedida por el legislador, los costos de las entradas para acceder a un espectáculo artístico en el que participen solo artistas ecuatorianos serían menos onerosos que los que se tendría que establecer en un espectáculo similar, pero en el cual se presente tan solo un artista extranjero o más. En el primer evento, la venta de la entrada no causaría el tributo, mientras que en el segundo, el gravamen tendría que añadirse obligatoriamente al precio final de la entrada.

Rescatamos que el COOTAD prohíbe la aplicación de las exoneraciones que consten en cualquier otra ley, sea general o especial, con lo cual asegura –según nuestro parecer, solo en teoría– que la única exención permitida sea precisamente la que acabamos de comentar y cuestionar en los párrafos anteriores, asunto que podría reñir frontalmente con otras normas vigentes, como las contenidas en la Ley del Anciano, que por situaciones de orden social establece beneficios tributarios generales en favor de las personas mayores de 65 años de edad. Al efecto, el art. 14 del cuerpo normativo que acabamos de citar, prescribe lo siguiente:

Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviera un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales.

Para la aplicación de este beneficio no se requerirá de declaración administrativa previa, provincial o municipal.

Si la renta o patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente.⁴⁹

49. Ley del Anciano, Codificación, publicada en el Registro Oficial No. 376, del 13 de octubre de 2006. Esta misma normativa trae también el artículo 15, que tiene efectos respecto al pago de tasas y de precios, según sea la naturaleza del prestador del servicio, veamos: “Art. 15.- Las personas mayores de 65 años, gozarán de la exoneración del 50% de las tarifas de transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial, y de las entradas a los espectáculos públicos, culturales, deportivos, artísticos y recreacionales. Para obtener tal rebaja bastará presentar la cédula de identidad o de identidad

Observamos entonces, que el tratamiento de las exenciones de este impuesto difiere en alguna medida con relación a los tributos de beneficio municipal previamente revisados, puesto que para el caso del impuesto a los espectáculos públicos, el COOTAD prohíbe expresamente la aplicación de dispensa impositiva que no provenga sino de su propio contenido.

Si seguimos con la referencia al desarrollo normativo de los tributos locales mediante ordenanzas, abordamos respecto al impuesto a los espectáculos públicos el caso del cantón Guayaquil, cuyo concejo municipal, a través de ese instrumento normativo,⁵⁰ estableció una exoneración parcial del gravamen, mediante la rebaja del 75% de los valores que corresponde pagar a los sujetos pasivos del impuesto a los espectáculos públicos con el propósito de estimular las actividades culturales, educativas, deportivas, artísticas y de beneficencia; dispensa o beneficio aplicable solo respecto de aquellos espectáculos organizados con fines benéficos o de asistencia social, de educación pública, de cultura, artísticos, deportivos, siempre que todos los recursos originados por la realización del espectáculo sean destinados para los mismos fines que los justificaron.

Tal tratamiento tributario específico y beneficioso, regulado por la municipalidad guayaquileña, según lo que explicamos en el apartado precedente, de igual forma puede extenderse respecto a los eventos artísticos que conlleven un significativo beneficio turístico, de promoción internacional o de importante inversión, cuestiones de Derecho que el Concejo Municipal tendrá que resolver, previo sugerencia de la Comisión Especial competente en materia de espectáculos públicos de esa entidad edilicia, independientemente de que los recursos generados por la ejecución del evento se destinen o no a actividades de asistencia social, de beneficencia, educativas, artísticas, culturales o deportivas.

A partir de lo expuesto hasta aquí, se podrá apreciar que mediante ordenanza se ha reconocido reducciones del impuesto a los espectáculos públicos, pero

y ciudadanía, o el carné de jubilado o pensionista del Seguro Social Ecuatoriano. *Se exonera el 50% del valor del consumo que causare el uso de los servicios de un medidor de energía eléctrica cuyo consumo mensual sea de hasta 120 Kw/hora; de un medidor de agua potable cuyo consumo mensual sea de hasta 20 metros cúbicos, el exceso de estos límites pagarán las tarifas normales y, el 50% de la tarifa básica residencial de un teléfono de propiedad del beneficiario en su domicilio. Todos los demás medidores o aparatos telefónicos que consten a nombre del beneficiario o su cónyuge o conviviente, pagarán la tarifa normal.* Para tal rebaja, bastará presentar la cédula de identidad o de identidad y ciudadanía, o el carné de jubilado y pensionista del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, datos que deberán ser debidamente verificados por las empresas que prestan estos servicios. En caso de negativa, la empresa deberá informar al peticionario, por escrito y en forma motivada, los fundamentos de su resolución. Además, se exonera el 50% del valor de consumo que causare el uso de los servicios de los medidores de energía eléctrica, de agua potable y de la tarifa de teléfono a las instituciones sin fines de lucro que den atención a las personas de la tercera edad como: asilos, albergues, comedores e instituciones gerontológicas". (Las cursivas nos pertenecen).

50. Ordenanza expedida por el M. I. Concejo Cantonal de Guayaquil, R. O. 452, 2011-05-19.

bajo circunstancias muy específicas, determinadas por cada concejo municipal o metropolitano, de conformidad con los propósitos que cada uno de estos niveles de gobierno persigue y prioriza, aunque aquello ha conllevado evidentemente la relativización *erga omnes* del principio de reserva de ley –prolegómeno central en materia tributaria–, así como la inobservancia de la prohibición prevista en el art. 544 del propio COOTAD.

Ya en el caso de Quito encontramos, por ejemplo, que se practica un tratamiento diferenciado en la aplicación de este gravamen, que si bien formalmente no se lo califica como exoneración, es tildado como un estado de “no sujeción”, artificio que a nuestro juicio es indebidamente utilizado, pues apelando a la mayor simplicidad posible que debe regir en la administración de los tributos, se diría que la no sujeción se verifica llanamente por no estar inmersos determinados hechos en los presupuestos establecidos en una norma, no siendo necesario, por ende, su explicitación en disposición específica.

En suma, sin temor a equivocarnos nos animamos a sostener que los municipios y distritos metropolitanos ecuatorianos, movidos a veces por afanes políticos, han hecho uso intensivo de figuras y de ficciones jurídicas, que a lo mejor no sobrepasarían un exigente examen concerniente al principio de reserva de ley, propio e imprescindible en esta materia.

Como ejemplos de lo aseverado recientemente, comentamos que se ha visto regulaciones apartadas de la ley o francamente contrarias a la ley, que han forzado e incluso ampliado el concepto de espectáculo público, con el propósito de englobar la mayor cantidad de tipos de eventos que clasificarían para generar el tributo que ahora nos ocupa; se ha excluido como eventos generadores del impuesto a aquellos promocionados y financiados por los propios municipios o por entidades sin fines de lucro relacionadas con ellos; y hasta se ha definido un número máximo de butacas (aforo) de salones y de locales dedicados a las artes escénicas, de tal forma que los espectáculos que allí se ejecutan queden forzosamente por fuera del supuesto de hecho que sin lugar a discusión, hubiese generado el tributo.

Entrada de ínfimo valor

Existe toda una problemática pendiente de analizar en el medio ecuatoriano sobre la definición y el alcance que tendrían las denominadas entradas de ínfimo valor, con relación a la determinación del impuesto a los espectáculos públicos.

Conviene por lo tanto señalar que se entiende por entrada de ínfimo valor a aquella que tiene un precio más bajo, tomando en consideración a cada una de las diferentes localidades en las que se divide la asignación de puestos y de boletaje, y respecto a la cabida autorizada del local o establecimiento en el que se realiza el espectáculo público. Al respecto, cabe que dejemos planteada la problemática acerca de si ante un espectáculo público que maneja un solo tipo y valor de entrada,

esta puede ser considerada de ínfimo valor, solo atendiendo a su precio, ya que no habría otros valores de entradas con los cuales comparar.

Este asunto que abordamos en el párrafo anterior no es de sencilla solución, de allí que pueden haber muchas situaciones diferentes, e inquietudes, que en su momento y en atención a los principios de economía y de simplicidad, tendrán que ser dilucidadas mediante la adopción de ordenanzas. Por lo pronto nos animamos a plantear al menos las preguntas que siguen: ¿Cuál es el parámetro para aceptar o entender que una entrada posee un valor ínfimo? ¿Cuando existan varias localidades y, por lo tanto, varios precios de las entradas, siempre la de menor valor debe ser considerada de ínfimo valor? ¿Debe existir necesariamente una relación porcentual entre el precio de la entrada más barata con la más costosa de un mismo espectáculo público, en donde la de menor costo no debe sobrepasar, por ejemplo, un 10% de la más cara?

La entrada llamada de ínfimo valor, que por mandato del COOTAD no se tomará en cuenta en el ingreso bruto gravado producido por el espectáculo público, podrá ser establecida o fijada mediante ordenanza. Para ello, se entiende que más que el monto o el costo de cada entrada denominada de ínfimo valor, lo que se debe regular es el porcentaje de entradas de este tipo autorizadas para la venta, con relación a la capacidad total o aforo del establecimiento en el que se efectuaré el espectáculo público.

Cabe precisar, finalmente, que la posibilidad de utilizar el monto que representan las entradas de ínfimo valor como elemento deducible para efectos de determinar la base imponible, en el marco del proceso de liquidación del impuesto a los espectáculos públicos, beneficia básicamente al responsable del evento, mas no al espectador, ya que le permite a aquel rebajar la cuota tributaria que en su calidad de agente de percepción del gravamen debe entregar al municipio o distrito metropolitano y, al mismo tiempo, incentiva este tipo de emprendimiento de carácter económico.

Entrada de cortesía

Iniciamos afirmando que necesariamente la materia atinente a las entradas de cortesía debe constar exhaustivamente regulada mediante ordenanza, ya que resulta de mucha importancia con relación al procedimiento de liquidación del tributo que corresponde entregar por parte del responsable del evento. Lógico será entonces que la ordenanza que regule la materia se ocupe de establecer claramente, entre otras cuestiones, el porcentaje máximo permitido para la emisión de entradas de cortesía, así como la relación del número de entradas de cortesía permitidas con el aforo integral del local o, con alguna o algunas de las localidades comprendidas en el aforo. De esta manera se puede evitar que los organizadores de eventos arbitrariamente utilicen el mecanismo de la entrada de cortesía para conseguir una rebaja exagerada y sin control, de la base imponible global del impuesto en cuestión.

Hay que recordar que la emisión de entradas de cortesía sirve, sobre todo, como instrumento para que los responsables de los eventos puedan cumplir con compromisos particulares, sin que ello afecte negativamente, tanto a ellos como a la Administración Tributaria local.

Otros impuestos que se cobran conjuntamente con el impuesto a los espectáculos públicos

En los casos de los espectáculos públicos legalmente permitidos que se organicen para ejecutarse en la provincia del Guayas, conjuntamente con el impuesto a los espectáculos públicos se cobra el impuesto adicional del 10% del valor de cada entrada, para la Junta de Beneficencia de Guayaquil, esto con sujeción al art. 1 del Decreto Supremo 900.⁵¹

Hemos dejado indicado que el COOTAD derogó la Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural (FONSAL),⁵² entidad que era dependiente del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, y que preveía el impuesto adicional del 3% del valor de cada entrada vendida de un espectáculo público. Este episodio lógicamente implicó la supresión de dicho tributo añadido.

Período de causación del impuesto a los espectáculos públicos

Sin duda podemos plantear que este impuesto que ahora tratamos es de causación instantánea, es decir, que la obligación tributaria se origina con cada compra-venta de entrada a un espectáculo público que se efectúa, sin que para ello importe si se trata de una actividad ocasional o de determinada periodicidad –generalmente mensual como lo han previsto algunas ordenanzas en nuestro país– o, en el caso de espectáculos públicos, con carácter permanente. Así, la causación del tributo ocurre de manera automática, con independencia de las condiciones que se hayan establecido para la declaración y pago del impuesto.

Para concluir esta parte es importante que dejemos planteados algunos puntos atinentes a la gestión del tributo que ahora estudiamos, que si bien no son fundamentales, pueden incidir en los intereses económicos de la Administración Tributaria local. De esta manera, citamos lo relacionado con la optimización de los controles que debe aplicar el ente gestor tributario, por lo que deberá concentrarse especialmente en: controlar que el ingreso a los ingresos a los espectáculos públicos solo se permita a quienes porten la entrada al mismo, sea valorada o de cortesía;

51. Decreto Supremo 900, R. O. 593, 1946-05-27, art. 1, derogado por numeral 11 de art. 1 del Decreto Supremo No. 766, R. O. 106, 1970-11-24 y sustituido por art. 104 de Ley No. 000, R. O. 144, 2000-08-18.

52. Ley de creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural, R. O. 838, 1987-12-23, derogada por la primera disposición derogatoria letra u) COOTAD, R. O. 303, 2010-10-19.

vigilar los eventos *in situ*, para lo cual desplazará equipos de funcionarios técnicos en la materia; cuando sea el caso, realizar conteo de boletaje depositado en ánforas; reconocimiento formal a través de resolución, de ciertas exoneraciones legalmente permitidas, como es el caso de los espectáculos públicos donde participen única y exclusivamente artistas ecuatorianos; para efectos del establecimiento del aforo y posterior liquidación tributaria, tomar en cuenta la numeración de puestos o asientos del local, por ejemplo, en los coliseos.

Caso práctico

El señor Pedro Vélez, empresario de espectáculos públicos de carácter ocasional, presenta la declaración del impuesto a los espectáculos públicos tras la realización del evento calificado como tal, que consistió en la presentación artística de un cantante extranjero, habiendo cumplido todos los requisitos previstos en la normativa municipal.

Base imponible: El monto correspondiente a los boletos vendidos para el espectáculo público (taquilla vendida)
Tarifa del impuesto: 10%
Aforo total: 10.000 asientos
Localidades: 200 sillas, 3.000 preferencias y 6.800 generales
Valor: US \$ 50 c/silla, US \$ 20 c/preferencia, US \$ 10 c/general
Entradas vendidas: 100 sillas, 2.500 preferencias y 5.000 generales
Entradas de ínfimo valor: localidad de general
(40% que no forman parte de la base imponible –ingreso bruto gravado– según normativa del Distrito Metropolitano de Quito) 5.000 (40%) = 2.000
5.000-2.000 = 3.000
Entradas de cortesía: (hasta el 7% de las entradas por la totalidad del aforo según normativa del Distrito Metropolitano de Quito).⁵³
Total de boletos autorizados: 10.000
Total de entradas de cortesía: (7%) 700 distribuidas para las distintas localidades

Para efectos de ejemplificación sostengamos un reparto de entradas de cortesía, de la siguiente manera:

Total de boletos autorizados: 10.000		
200 sillas:	170 boletos valorados	30 entradas de cortesía
3.000 preferencias:	2.850 boletos valorados	150 entradas de cortesía
6.800 generales:	6.280 boletos valorados	520 entradas de cortesía

53. Se ha considerado que el porcentaje de hasta el 7% de entradas de cortesía del total del aforo es elevado, mas la actual normativa municipal para el Distrito Metropolitano de Quito así lo prevé, cuando antes de esta última reforma se establecía el 7% del total de entradas por localidad, lo que puede acarrear que el empresario, promotor u organizador del espectáculo público, a su arbitrio, pueda cargar todo o la mayoría del porcentaje a un solo tipo de localidad.

Entradas vendidas:**Localidad sillas:**

De 200 sillas: 100 vendidas x US \$ 50,00 c/silla = US \$ 5.000,00

Boletos valorados devueltos: 70

Entradas de cortesía: utilizadas 30; devueltas: ninguna

Localidad preferencia:

De 3.000 preferencias: 2.500 vendidas x US \$ 20,00 c/preferencia = US \$ 50.000,00

Boletos valorados devueltos: 350

Entradas de cortesía: utilizadas 100; devueltas 50

Localidad general:

De 6.800 generales: 5.000 vendidas

5.000 - 40% (entradas de ínfimo valor) = 5.000-2.000 = 3.000

3.000 x US \$ 10 c/general = US \$ 30.000,00

Boletos valorados devueltos: 1.280

Entradas de cortesía: utilizadas 280; devueltas: 240

40% de entradas de ínfimo valor (no forman parte del ingreso bruto gravado): 2.000

Liquidación:**Boletos vendidos:**

100 sillas x US \$ 50 = US \$ 5.000,00

2.500 preferencias x US \$ 20 = US \$ 50.000,00

3.000 generales x US \$ 10 = US \$ 30.000,00

Total: 5.600 boletos vendidos = US \$ 85.000,00

Boletos valorados devueltos:

Sillas 70

Preferencias 350

Generales 1.280

Total 1.700

Entradas de cortesía**Utilizadas:**

Sillas 30

Preferencias 100

Generales 280

Total 410

Devueltas:

Sillas 0

Preferencias 50

Generales 240

Total 290

Entradas de ínfimo valor:40% del total de boletos vendidos que no forman
parte del ingreso bruto gravado

2.000

Base imponible:	
Valor recaudado	US \$ 85.000,00
Impuesto Espectáculos Públicos	10%
US \$ 85.000,00 / 1,1	= US \$ 77.272,72
BASE IMPONIBLE	US \$ 77.272,72
Impuesto Espectáculos Públicos (10%)	US \$ 7.727,28

IMPUESTO DE PATENTE

Este importante impuesto de beneficio municipal o metropolitano se encuentra actualmente regulado en los arts. 546 a 551 del COOTAD. Uno de los rasgos de su trascendencia para las arcas locales viene comprobado por su potencial recaudatorio frente a los otros tributos locales, inclusive en algunos casos puede lograr mayor peso recaudatorio que los impuestos prediales.

Hecho generador del impuesto de patente

Manda la legislación vigente que el hecho generador del impuesto de patente consiste en el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, en el respectivo cantón o distrito metropolitano. En cambio, con la anterior ley (LORM) se consideraba a las actividades comerciales e industriales, así como a cualquier otra de orden económico (art. 364).

Sobre el tipo de actividad profesional es conveniente expresar dos precisiones, la primera, en el sentido de que sería aquella catalogada teniendo en cuenta la titulación profesional obtenida por una persona y expedida por un centro de educación superior legalmente habilitado; la segunda, que la actividad profesional denota una primacía del trabajo de naturaleza intelectual sobre el de naturaleza física o meramente motriz.

Nos llama poderosamente la atención en esta parte, el hecho de que las actividades económicas de servicios, por ejemplo, la de transporte, no hayan sido consideradas como presupuesto para colegir bajo ciertos eventos, el nacimiento de la obligación tributaria por concepto de impuesto de patente.

Sin embargo, es necesario señalar que pese a que la ley explicita cinco tipos de actividades económicas que generarían el tributo que analizamos, más adelante y como muestra de la inconsistencia de la ley, cuando el art. 548 del COOTAD se ocupa de la base imponible, prescribe que la obtención de la patente será para el ejercicio de únicamente tres tipos de actividades económicas, a saber: comercial, industrial o financiera. De esta manera, se ha dejado de lado a las actividades de los ámbitos inmobiliario y profesional, inicialmente previstas.

Precisamente, la disposición últimamente aludida señala que para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se debe obtener una patente anual, previo inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Al efecto, esta patente se la debe conseguir dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los 30 días posteriores al día final del mes en que termina el año.

De la referencia a esta exigencia legal y de los plazos que se señalan para la obtención de la patente podría interpretarse que esta figura comporta una doble naturaleza, es decir tanto de impuesto como de permiso, cuando esto no responde a la estructura del tributo. Lo que ocurre es que previo al pago del impuesto se exige la inscripción en el Registro de actividades económicas en cada administración municipal o metropolitana. Esta situación pone de manifiesto la característica censal del impuesto que no ha sido suficientemente aclarada en la normativa de la materia, lo que ha propiciado más bien la errónea catalogación como permiso o autorización para el ejercicio de una actividad económica. Para comprender mejor esto que acabamos de decir, basta darse cuenta del escaso margen de tiempo que la ley fija para obtener la patente, lo que contraría el criterio de periodicidad anual del gravamen, mismo que va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. De otros aspectos que se encuentran en la misma legislación, en cambio, se puede identificar inequívocamente a la patente como una figura impositiva. Resulta pues notoria la poca claridad que en su momento tuvo el legislador al regular este tributo.

Sobre la condición de actividad económica permanente merece que también digamos algo, así observamos que el COOTAD no define esta categoría de orden temporal, lo que implica que ella deberá construirse necesariamente a través de la emanación de ordenanza. De la clarificación que se logre sobre la noción de “permanencia” de la actividad dependerá la situación tributaria del ejercicio de las demás actividades que serían catalogadas como de carácter “temporal”.⁵⁴

Acerca de la necesaria inscripción de la actividad en el registro municipal, diremos que ello presupone previamente la estructuración de un catastro de contribuyentes organizados por actividades económicas, en el que se consigne, entre otros, los siguientes datos: nombres y apellidos de la persona natural y número de cédula de ciudadanía, cédula de identidad o pasaporte; razón social de la persona jurídica, nombres y apellidos del representante legal y número de cédula de ciudadanía, cédula de identidad o de pasaporte; dirección domiciliaria; tipo de actividad económica; dirección del local o locales de la actividad económica; razón comercial; patrimonio; pérdidas por cada período impositivo, de haber.

54. En el caso del Distrito Metropolitano de Quito, por ejemplo, el Código Municipal modificado por la Ordenanza Municipal No. 339, publicada en el Registro Oficial No. 358, de 8 de enero de 2011, art... (1) sobre el hecho generador, No. 4, determina que el ejercicio permanente de actividades económicas es aquel que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.

Aparte de las exigencias propias de la municipalidad o distrito metropolitano, que van desde la inscripción en un registro especial por parte de quienes siendo personas naturales o jurídicas realizan algún tipo de actividad económica, hasta la de presentar declaración del tributo, el Servicio de Rentas Internas condiciona el otorgamiento del Registro Único de Contribuyentes (RUC) al pago previo del impuesto de patente municipal o metropolitana.

Esta exigencia de control es nueva en las regulaciones del tributo en estudio, ya que ha sido incorporada recientemente a través del COOTAD, como una herramienta de cooperación e incluso de intercambio de información entre las administraciones, encaminada a mejorar la gestión administrativa, no solo del impuesto de patente sino además del impuesto nacional sobre la renta.

Sujetos del impuesto de patente

Según el COOTAD, por una parte, el sujeto activo del impuesto de patente es el municipio o distrito metropolitano en el que se ejerza en forma permanente la actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional; por la otra, son sujetos pasivos de este tributo las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, siempre que ejerzan permanentemente cualquiera de las siguientes actividades: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias, profesionales.

Como se puede apreciar, la legislación en vigor inexplicablemente no contempla a las actividades de servicios, cuestión que a todas luces menoscaba el principio de generalidad en materia tributaria, toda vez que las actividades de servicios son, sobre todo, actividades económicas orientadas a generar lucro, piénsese, por ejemplo, aquellas de: arrendamiento mercantil, alquiler de maquinaria, publicidad, guardianía, administración de condominio, esparcimiento y recreación, turísticos, capacitación, promoción de espectáculos, deportivos, de entrenamiento. Al respecto, queda bajo responsabilidad de cada municipio o distrito metropolitano definir claramente los casos sometidos al gravamen, en el marco de las normas jurídicas pertinentes y, sin incurrir en el quebrantamiento de los prolegómenos centrales de la asignatura.

La casuística sobre esta materia es muy rica en la experiencia comparada de los municipios y distritos metropolitanos de nuestro país, por lo que a continuación apuntaremos algunos comentarios puntuales referidos a casos especiales, que pueden suscitar alguna duda en el proceder de los funcionarios o en el de los administrados, en el marco de la gestión del impuesto de patente. Nos limitaremos por lo tanto, a señalar algunas posibilidades en lo tocante a la configuración de la sujeción pasiva. Más adelante nos ocuparemos de plantear criterios para lograr una correcta

configuración de la base imponible que corresponda a cada uno de los casos que a continuación planteamos.

Caso de los profesionales que trabajan en relación de dependencia y también realizan actividad profesional de prestación de servicios por honorarios

Parece que es clara la situación de aquellos profesionales que únicamente laboran en relación de dependencia en alguna institución pública o de índole privada, por lo que no ahondaremos en ello. Sin embargo, no ocurre lo mismo al plantearnos la posibilidad de que un profesional trabaje en relación de dependencia para su empleador y, al mismo tiempo o eventualmente, preste servicios profesionales en forma independiente.

Desde nuestra perspectiva, el último caso planteado implica que el profesional, a más de mantener una relación laboral formal con su empleador, realiza actividad económica por su cuenta a través del ejercicio de su profesión, para lo cual seguramente cuenta con RUC, lo que le habilita para emitir facturas. Es claro que por esta última actividad, el profesional está compelido a tributar por concepto de impuesto de patente.⁵⁵

Caso de los conductores con relación al servicio de transporte

En primer lugar, hay que tomar en cuenta que la actividad del transporte es, sobre todo, una actividad de servicio y, en segundo lugar, que no son en manera alguna asimilables el título profesional universitario con el título de “conductor profesional”, se trata de dos cuestiones muy diferentes. Una vez hechas estas aclaraciones pasamos a explicar que la actividad del transporte evidentemente es una actividad productiva de carácter económico, como tantas otras que persiguen lucro. En este sentido, es muy común encontrar que el propietario del vehículo puede ser socio de una empresa o de una cooperativa y que en algunos casos conduce personalmente su vehículo, mientras que en otros demanda los servicios de otro conductor profesional. Ante estos supuestos hipotéticos tendríamos que la empresa de transporte es por sí misma sujeto obligado por el impuesto de patente; mientras que en el caso de la cooperativa esta se encontraría exenta, según la ley de la materia, por no perseguir fin de lucro.

55. Como ejemplo, vale citar el último inciso del art. 8 de la Ordenanza Municipal de Guayaquil, publicada en el Registro Oficial No. 350, de 28 de diciembre de 2010, que prevé que los profesionales que percibieren ingresos obtenidos por relación de dependencia y no realizaren actividades en libre ejercicio, salvo la cátedra universitaria, no se consideran sujetos pasivos de este impuesto.

La situación del conductor propietario del vehículo y la del conductor contratado por el propietario del vehículo son algo diferentes, sin embargo, en ambos casos las personas resultan ser sujetos pasivos contribuyentes del impuesto de patente, salvo cuando el conductor del vehículo es contratado por sus servicios sin relación de dependencia, que por lo demás, es lo más frecuente. Los conductores para poder ejercer su actividad requieren contar con el RUC, lo que les permite la posibilidad de facturar por sus servicios, pero siempre y cuando actúen a título individual.

Por lo expuesto, el conductor independiente, por ejemplo, el que presta el servicio de transporte escolar con su propio vehículo o, quien conduce su propio volquete para el transporte de material para la construcción, reúnen todas las condiciones para ser considerados sujetos pasivos contribuyentes del impuesto de patente. Algo parecido acaecería con el conductor de taxi que es dueño de la unidad vehicular, o del de una motocicleta que hace entrega de pedidos a domicilio y que también es propietario del vehículo. Para estos supuestos, el impuesto de patente les obligaría de manera individual. En cambio, si el conductor de estos vehículos no es el propietario, sino una persona independiente contratada para prestar sus servicios, con relación de dependencia, no estaría obligada por el tributo que estudiamos, pero si no tiene relación de dependencia estaría obligado por el impuesto de patente.

Caso de los profesionales asociados

Es usual que los profesionales de la medicina, la odontología o el Derecho se agrupen formando una asociación civil para compartir ciertos gastos, por ejemplo, arriendo de locales, mantenimiento de locales y ejercer su profesión. En estos casos, es dable pensar que la persona jurídica creada está obligada a pagar el impuesto de patente en la medida en que realice actividad económica de manera independiente. Mientras que los profesionales asociados, si no tienen relación de dependencia con la sociedad, están habilitados para ejercer con total libertad su profesión, razón por la cual resultan obligados por el impuesto de patente.

Caso de la actividad económica de arriendo de parqueaderos

La actividad económica que se realiza mediante la prestación del servicio de parqueaderos es otro ejemplo susceptible de ser afectado por el gravamen que estamos analizando. Claro que para el caso concreto habrá que determinar primero algunos aspectos fundamentales, entre ellos, los relacionados con verificar si quien realiza la actividad es persona natural o jurídica, o si es propietario o arrendatario del establecimiento.

Caso de las organizaciones sin fines de lucro

En principio, se entiende que las personas jurídicas constituidas jurídicamente como organizaciones que no persiguen lucro, verbigracia, las fundaciones, institutos académicos, gremios de maestros, no están compelidos al pago del impuesto de patente. Parece aceptable que por su naturaleza, la organización que se forma para administrar un edificio constituido en propiedad horizontal calza en el grupo de entidades sin fines de lucro, por lo tanto, no sujetas al impuesto de patente.

Caso de actividad ejercida por personas no profesionales (mano de obra no calificada)

Existe infinidad de situaciones en las cuales personas no profesionales ejercen actividades económicas que persiguen ganancias. Se trataría, por ejemplo, de los obreros de la construcción y operarios de talleres, quienes podrían resultar sujetos pasivos contribuyentes del impuesto de patente, lo que dependería de si trabajan o no en relación de dependencia. En este último caso también resultarían obligados a obtener el RUC y a facturar por los servicios que presten y, posiblemente, en el marco del régimen impositivo simplificado, respecto a los tributos nacionales.

Caso de los fideicomisos mercantiles

Constituir un patrimonio autónomo e independiente del de los constituyentes –que pueden ser personas naturales o jurídicas– implica crear una nueva persona de Derecho, que puede actuar en orden a la consecución de réditos o ganancias, como puede suceder por ejemplo, en el caso de los fideicomisos mercantiles que se forman para desarrollar un proyecto inmobiliario. Cuando esto ocurre, nos parece indiscutible que el fideicomiso creado resulta obligado tributario del impuesto de patente, independientemente de la situación personal de cada uno de los constituyentes o, de cada uno de los terceros o beneficiarios.⁵⁶

Base imponible del impuesto de patente

Damos inicio por ahora a uno de los ámbitos más problemáticos para la gestión del impuesto que ahora examinamos. Se trata de la definición y configuración

56. Un estudio amplio sobre esta problemática puede verse en: César Montaña Galarza, “Los fideicomisos mercantiles y el sistema tributario municipal ecuatoriano”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2007, pp. 383-415.

de la base imponible que sirve para calcular el tributo, elemento que según nuestra legislación se encuentra constituido por el patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto en cada cantón o distrito metropolitano.

Cabe explicar que el patrimonio es la diferencia resultante entre el total de activos y el total de pasivos, que a su vez contablemente se conoce como “patrimonio neto”. Últimamente en nuestro medio es forzoso utilizar los requisitos establecidos por la Normas Internacionales de Información Financiera, más conocidas como NIIF, para determinar el patrimonio. Así, devendrá que para lograr la definición del patrimonio como base imponible del impuesto de marras, según el caso, se deberá considerar elementos muy diversos, a manera de ejemplos, señalamos los siguientes: uso, avalúo de vehículo y año de fabricación, equipamiento de una oficina profesional, herramienta, patrimonio autónomo, avalúo de inmueble, etc.

Un caso singular a considerar es la determinación de la base imponible cuando se ejerce con carácter permanente, en más de un cantón o distrito metropolitano, actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional. A falta de previsión legal sobre este trascendental asunto, cada municipalidad o distrito metropolitano ha quedado habilitado para proceder a regular el tópico mediante ordenanza.

La experiencia comparada dentro del país demuestra que el criterio que ha prevalecido en este desarrollo normativo es el de determinar la base imponible en función de los ingresos –por ventas de bienes o de servicios– obtenidos en el respectivo cantón o distrito metropolitano, cuya información la provee el propio contribuyente y que lógicamente queda sometida a verificación por parte de la administración tributaria local, por lo que pensamos que en estos supuestos, la composición de la base imponible del tributo resulta desnaturalizada, contrariándose así, lo que el COOTAD ha dispuesto en forma palmaria.

Con el afán de determinar la base imponible para los casos de personas jurídicas y de personas naturales que están obligadas a llevar contabilidad, estas deberán presentar los estados financieros⁵⁷ y la declaración del impuesto a la renta del año inmediato anterior al año gravado por el impuesto de patente, de tal forma que con tal información se demuestre la porción del patrimonio que debe ser sometida a gravamen.

Algo diferente y dificultoso es el caso de la determinación de la base imponible de este tributo, respecto a las personas naturales no obligadas a llevar contabili-

57. Al efecto, sobre los estados financieros y su finalidad, el art. 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno manda lo siguiente: “Estados financieros.- Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios”.

dad. Para el efecto, cada municipio o distrito metropolitano ha procedido a regular este particular mediante ordenanza. Por ejemplo, en el caso del Distrito Metropolitano de Quito,⁵⁸ se ha estatuido que la base imponible para estos casos se determina de manera presuntiva, con soporte en el patrimonio neto promedio aplicable a la actividad económica de la que se trate, debiendo la administración tributaria emitir la tabla de bases presuntivas de acuerdo al Clasificador Internacional Industrial Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU), instrumento elaborado por la Organización Mundial del Trabajo, institución de la Organización de Naciones Unidas, con el fin de alcanzar la mayor estandarización posible y comparabilidad a escala global para la lectura y organización de las cuentas nacionales respecto al desarrollo y a la producción.⁵⁹ El CIIU está dividido en varias categorías, según el siguiente detalle:

Categoría de tabulación A:

agricultura, ganadería, caza y silvicultura

- 01 Agricultura, ganadería, caza y actividades de servicios conexas.
- 02 Silvicultura, extracción de madera y actividades de servicios conexas.

Categoría de tabulación B:

pesca

- 05 Pesca, explotación de criaderos de peces y granjas piscícolas; actividades de servicios relacionados con la pesca.

58. La Ordenanza Metropolitana de Quito No. 339, R. O. 358, 2011-01-08, art... (4) número 2, sobre la base imponible y deducciones del impuesto de patente, dice: "Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional la base imponible del Impuesto de Patente se determina presuntivamente con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la Actividad Económica de la que se trate. Con este propósito los órganos administrativos competentes en materia tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito emitirán la tabla de bases presuntivas conforme al Clasificador Internacional Industrial Uniforme –CIIU–".

59. Se trata del *International Standard Industrial Classification of All Economic Activities* (ISIC, por sus siglas en inglés), revisado en el año 2007, que para el caso de nuestro país ha sido asumido acriticamente antes que como elemento orientador para diseñar nuestro propio clasificador. El ISIC constituye un instrumento para el estudio de diversos problemas de índole económica, que persigue la equivalencia internacional de la información originada en los distintos países; a la final plantea directrices para el desarrollo de clasificaciones nacionales, con lo cual además induce al crecimiento de los sistemas estadísticos gubernamentales. Véase, al respecto [<http://www.ilo.org/public/spanish/bureau/stat/class/isic.htm>].

Categoría de tabulación C:
explotación de minas y canteras

- 10 Extracción de carbón y lignito; extracción de turba.
- 11 Extracción de petróleo crudo y gas natural; actividades de tipo servicio relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección.
- 12 Extracción de minerales de uranio y torio.
- 13 Extracción de minerales metalíferos.
- 14 Explotación de otras minas y canteras.

Categoría de tabulación D:
industrias manufactureras

- 15 Elaboración de productos alimenticios y bebidas.
- 16 Elaboración de productos de tabaco.
- 17 Fabricación de productos textiles.
- 18 Fabricación de prendas de vestir; adobo y teñido de pieles.
- 19 Curtido y adobo de cueros; fabricación de maletas, bolsos de mano, artículos de talabartería y guarnicionería, y calzado.
- 20 Producción de madera y fabricación de productos de madera y corcho, excepto muebles; fabricación de artículos de paja y de materiales trenzables.
- 21 Fabricación de papel y de productos de papel.
- 22 Actividades de edición e impresión y de reproducción de grabaciones.
- 23 Fabricación de coque,⁶⁰ productos de la refinación del petróleo y combustible nuclear.
- 24 Fabricación de sustancias y productos químicos.
- 25 Fabricación de productos de caucho y plástico.
- 26 Fabricación de otros productos minerales no metálicos.
- 27 Fabricación de metales comunes.
- 28 Fabricación de productos elaborados de metal, excepto maquinaria y equipo.
- 29 Fabricación de maquinaria y equipo N. C. P. (no clasificados en otra parte).
- 30 Fabricación de maquinaria de oficina, contabilidad e informática.
- 31 Fabricación de maquinaria y aparatos eléctricos N. C. P.
- 32 Fabricación de equipo y aparatos de radio, televisión y comunicaciones.

60. Se trata de un residuo sólido (carbón de coque), ligero y poroso, que se forma al destilar la hulla en hornos cerrados, es decir, luego de que ha sido calentada fuertemente. El coque sobre todo es empleado en los altos hornos para la obtención del hierro. Véase al respecto, entre otros, el *Libro Electrónico Ciencias de la Tierra y del Medio Ambiente*, en [<http://www.tecnun.es/asignaturas/Ecologia/Hipertexto/00General/Glosario.html#C>].

- 33 Fabricación de instrumentos médicos, ópticos y de precisión y fabricación de relojes.
- 34 Fabricación de vehículos automotores, remolques y semirremolques.
- 35 Fabricación de otros tipos de equipo de transporte.
- 36 Fabricación de muebles; industrias manufactureras N. C. P.
- 37 Reciclamiento.

Categoría de tabulación E:

suministro de electricidad, gas y agua

- 40 Suministro de electricidad, gas, vapor y agua caliente.
- 41 Captación, depuración y distribución de agua.

Categoría de tabulación F:

construcción

- 45 Construcción.

Categoría de tabulación G:

comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos

- 50 Venta, mantenimiento y reparación de vehículos automotores y motocicletas; venta al por menor de combustible para automotores.
- 51 Comercio al por mayor y en comisión, excepto el comercio de vehículos automotores y motocicletas.
- 52 Comercio al por menor, excepto el comercio de vehículos automotores y motocicletas; reparación de efectos personales y enseres domésticos.

Categoría de tabulación H:

hoteles y restaurantes

- 55 Hoteles y restaurantes.

Categoría de tabulación I:

transporte, almacenamiento y comunicaciones

- 60 Transporte por vía terrestre; transporte por tuberías.
- 61 Transporte por vía acuática.
- 62 Transporte por vía aérea.

- 63 Actividades de transporte complementarias y auxiliares; actividades de agencias de viajes.
- 64 Correo y telecomunicaciones.

Categoría de tabulación J:
intermediación financiera

- 65 Intermediación financiera, excepto la financiación de planes de seguros y de pensiones.
- 66 Financiación de planes de seguros y de pensiones, excepto los planes de seguridad social de afiliación obligatoria.
- 67 Actividades auxiliares de la intermediación financiera.

Categoría de tabulación K:
actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler

- 70 Actividades inmobiliarias.
- 71 Alquiler de maquinaria y equipo sin operarios y de efectos personales y enseres domésticos.
- 72 Informática y actividades conexas.
- 73 Investigación y desarrollo.
- 74 Otras actividades empresariales.

Categoría de tabulación L:
administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria

- 75 Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.

Categoría de tabulación M:
enseñanza

- 80 Enseñanza.

Categoría de tabulación N:
servicios sociales y de salud

- 85 Servicios sociales y de salud.

*Categoría de tabulación O:**otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales*

- 90 Eliminación de desperdicios y aguas residuales, saneamiento y actividades similares.
- 91 Actividades de asociaciones N. C. P.
- 92 Actividades de esparcimiento y actividades culturales y deportivas.
- 93 Otras actividades de servicios.

*Categoría de tabulación P:**hogares privados con servicio doméstico*

- 95 Hogares privados con servicio doméstico.

*Categoría de tabulación Q:**organizaciones y órganos extraterritoriales*

- 99 Organizaciones y órganos extraterritoriales.

Aprovechamos de una vez para señalar que este Clasificador no contempla a la actividad de índole profesional, como asimilable al ejercicio de actividad económica.

Con todo y retomando el hilo del análisis, diremos que ante algún reclamo que se presente de parte de los contribuyentes del impuesto de patente, la administración tributaria –en ejercicio de la facultad revisora que posee– también debe proceder con la inspección *in situ* y con la adopción de mecanismos que conduzcan a la fidedigna determinación de la base imponible.

Tenemos que en el caso del Municipio de Guayaquil,⁶¹ en cambio, se ha fijado que el propio contribuyente sea el que determine, por vía de declaración tributaria, la base imponible del impuesto, para lo cual está compelido a considerar como referente la declaración del Impuesto sobre el Valor Agregado que corresponde a la actividad que desarrolla.

61. La ordenanza del Municipio de Guayaquil, R. O. 350, 2010-12-28, en el art. 7 letra b), que hace referencia a la determinación de la base imponible para el impuesto de patente, señala: “Para las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad, conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, se determinará la cuantía del impuesto anual de patente, de acuerdo a la declaración que efectúen ante la Municipalidad de Guayaquil, para cuyo efecto la Dirección Financiera entregará los formularios correspondientes a tal declaración, tomando como referencia la declaración del IVA”.

En ambos casos observamos la dificultad que representa para la persona natural no obligada a llevar contabilidad definir fehacientemente el patrimonio relacionado con la actividad gravada por este tributo. Recurrir a otros referentes para la configuración de la base imponible es simplemente apartarse de lo que al respecto dispone el COOTAD.

Tarifa del impuesto de patente

Este tema de la determinación de la tarifa del impuesto de patente por parte de cada municipio o distrito metropolitano, según expresa autorización dada por el legislador a través del COOTAD, constituye una muestra fehaciente de un grado importante de descentralización fiscal concretado en beneficio de esas entidades, lo que también puede ser leído en clave de autonomía relativa en la materia, lo cual se manifiesta por medio de normativa expedida para regir dentro de la jurisdicción.

Con tal aseveración, no parece raro encontrar que en el caso de este gravamen, la tarifa es fijada por cada concejo municipal o metropolitano mediante ordenanza, entre un valor mínimo de 10 dólares y un valor máximo de 25.000 dólares de los Estados Unidos de América, motivo por el cual las entidades locales poseen amplia posibilidad de establecer el nivel del tributo, según sus políticas y necesidades.

En la anterior normativa contenida en la LORM, el techo de la tarifa se ubicaba en 5.000 dólares. Esta expansión en el límite de la tarifa, que ahora rige, si bien puede representar un acrecimiento en los ingresos para las arcas municipales y metropolitanas, también puede ocasionar desaliento para el emprendimiento de actividades económicas, no solamente de aquellas que se realizan a gran escala o dimensión, lo que puede repercutir en el mercado ocupacional y laboral; de allí el desafío de las municipalidades y distritos metropolitanos para estructurar, mediante ordenanza, un marco tarifario técnico y coherente, que por un lado, responda a los propósitos financieros de la entidad, pero, por otro, contribuya también al desarrollo económico de la localidad a través del fomento a la inversión y a las actividades económicas en general.

Reducción del impuesto de patente

Dispone el COOTAD sobre este tópico, que cuando un “negocio” –nótese el término utilizado por la ley– demuestre haber sufrido pérdidas conforme a la declaración aceptada en el Servicio de Rentas Internas, o por fiscalización efectuada por la predicha entidad o por la municipalidad o distrito metropolitano, el impuesto de patente se reduce a la mitad. Este beneficio impositivo tiene una variante, pudiendo situarse el descuento hasta en la tercera parte del tributo que se pagaría en condi-

ciones normales, si el contribuyente demuestra un descenso en la utilidad de más del 50% en relación con el promedio obtenido en los 3 años inmediatos anteriores.

A partir de estas previsiones legales tenemos que para la concesión de la rebaja del tributo debe demostrarse la pérdida ocasionada en el período impositivo inmediato anterior al período que es objeto del impuesto, a través de los estados financieros que con ocasión de la actividad económica se generen y que se manifiestan de manera general también en la declaración anual del impuesto sobre la renta.

La acción administrativa planteada, que puede conducir al pronunciamiento de la administración tributaria para la concesión de la rebaja, normalmente la emprenden las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Esto porque el impacto de la atenuación del gravamen para este tipo de contribuyentes indiscutiblemente les resulta más atractivo que para los sujetos que no están obligados a llevar contabilidad. La negación o el reconocimiento del derecho a la rebaja en el monto del impuesto a pagar, requiere la emanación –a instancia de parte– de una resolución por parte de la administración que gestiona el tributo.

Exención del impuesto de patente

Al continuar nuestro análisis vemos que el COOTAD reconoce una sola exención de este impuesto, que favorece a los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano (JNDA), para lo cual también señala que las municipalidades, para fines tributarios, podrán verificar e inspeccionar el cumplimiento de las condiciones de la actividad económica de esos sujetos. Para el efecto, el art. 2 b) de la Ley de Defensa del Artesano entiende al artesano como:

Al trabajador manual, maestro de taller o artesano autónomo que, debidamente calificado por la Junta Nacional de Defensa del Artesano o registrado en el Ministerio del Trabajo y Recursos Humanos, desarrolle su actividad y trabajo personalmente, y hubiere invertido en su taller, en implementos de trabajo, maquinarias y materias primas, una cantidad no superior al veinticinco por ciento (25%) del capital fijado para la pequeña industria. Igualmente se considera como artesano al trabajador manual aunque no haya invertido cantidad alguna en implementos de trabajo o carezca de operarios.⁶²

La misma ley define a través del art. 2 a), la actividad artesanal con los siguientes términos: “La practicada manualmente para la transformación de la materia prima destinada a la producción de bienes y servicios, con o sin auxilio de máquinas, equipos o herramientas”.

Respecto a la calificación de artesano, debemos recordar que también la otorga el ministerio del ramo –es decir, no solo la Junta– pero por efectos del articulado

62. Codificación de la Ley de Defensa del Artesano, publicada en el Registro Oficial No. 71, de 23 de mayo de 1997.

del COOTAD, aquella no estaría reconocida para efectos tributarios, cuestión que podría generar, bajo ciertos supuestos, tratamiento discriminatorio entre los artesanos.

Por efectos de reconocerse únicamente la exoneración a los artesanos calificados por la JNDA, podría interpretarse que no cabe la aplicación de ninguna otra al amparo de cualquier otra ley que la prevea y menos aún admitir que dicha habilitación conste consignada en una ordenanza.⁶³ En el Ecuador, en la práctica, la administración tributaria municipal o metropolitana evalúa cada caso que se presenta, en función de la naturaleza y de los fines de cada actor económico.

Podemos afirmar que en nuestro país, la administración tributaria municipal, en estricto sentido, no aplica únicamente la exoneración del impuesto de patente establecida para beneficio de los artesanos calificados por la JNDA; obsérvese por ejemplo, que por virtud del art. 35 del COT, las instituciones del sector público no son contribuyentes y, por lo tanto, no están obligadas a pagar el impuesto de patente; igual es el caso de los artesanos calificados por el ministerio del ramo, y así, otros sujetos que por expresas disposiciones legales distintas al COOTAD gozan de dispensas impositivas no contempladas en este Código.

Cerramos este acápite señalando que la legislación vigente en materia del impuesto de patente no alcanza para regular en el marco de las exenciones, aquellos casos de patrimonio negativo, resultado que puede darse al cabo de un ejercicio económico. El patrimonio negativo podría denotar no solamente ausencia de ganancia en el período, sino, adicionalmente, grave afectación al capital social, de tal forma que puede poner en riesgo la sustentabilidad o la permanencia de la propia actividad económica.

Período de pago y exigibilidad del impuesto de patente

El impuesto de patente es de período anual y, como tal, la exigibilidad debería operar después de la fecha de su vencimiento, es decir, luego del 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, como habíamos indicado más arriba, de acuerdo con el art. 548 del COOTAD, la patente se la debe obtener dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en el que se inician las actividades, o dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en que termina el año.

63. La Ordenanza Municipal de Guayaquil, R. O. 350, 2010-12-28, en el art. 10, señala: “DE LAS EXENCIONES.- Están exentos del pago de este impuesto los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, así como las actividades comerciales que se encuentren exoneradas conforme al Código Orgánico Tributario, el COOTAD y demás leyes especiales aplicables al tributo”. Obsérvese también que el art. 8 de la Ordenanza en referencia dispone que los artesanos calificados a través de acuerdos ministeriales al amparo de la Ley de Fomento Artesanal u otras leyes de protección a ese ámbito, paguen una tarifa única de 10 dólares de los Estados Unidos de América.

Cada municipalidad o distrito metropolitano en la práctica regula mediante ordenanza el tipo de determinación que lleva adelante y los plazos para el pago del impuesto. Habrá casos en los cuales la determinación del tributo estará a cargo del sujeto pasivo contribuyente (impuesto declarativo), otros en los que determinará la obligación el propio sujeto activo y, unos tantos otros, en los que la determinación se realizará de forma mixta.

Hasta no hace mucho tiempo el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito⁶⁴ determinaba el impuesto de patente municipal con emisiones de títulos de crédito por esta obligación, al primero de enero de cada año y de manera presuntiva, tanto para personas jurídicas como para personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad. En nuestro criterio, este procedimiento ocasionaba perjuicio, principalmente para las personas jurídicas y para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, dado que debido a la deficiente información que reposaba en los archivos municipales, muchas de las emisiones no correspondían a la realidad económica de cada contribuyente, lo que a su vez generaba un volumen muy alto de reclamos administrativos por la impugnación de tales determinaciones, cuestión que para la propia administración tributaria representaba también un notorio desgaste.

Actualmente, de conformidad con la Ordenanza Metropolitana No. 157 del Distrito capitalino, el impuesto de patente es determinado mediante declaración del sujeto pasivo contribuyente; además, esta regulación establece los plazos para la declaración y el pago del tributo, tanto de personas jurídicas como de personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad.⁶⁵

Con el fin de elaborar un panorama más completo sobre esta problemática, señalamos que en el caso del cantón Guayaquil, la ordenanza municipal que regula el impuesto señala que este será declarado y pagado dentro de los 30 días posteriores a la fecha límite para la declaración y pago del impuesto sobre la renta, esta formalidad se hará con base en la información del ejercicio económico inmediato anterior al período por el que se declara y cancela la obligación.⁶⁶

Los demás aspectos propios de la gestión de este gravamen, en mayor o en menor grado, constan especificados en las ordenanzas que cada municipalidad o distrito metropolitano ha adoptado para el efecto. Asuntos como: actividades profesionales de personas naturales con relación de dependencia laboral o en libre ejercicio; la distribución del patrimonio para determinar la base imponible en el caso del ejercicio de actividad económica en más de un cantón o distrito metropolitano; el ejercicio de varias actividades económicas en un mismo local; el ejercicio de

64. Al efecto, revíse las ordenanzas metropolitanas de Quito No. 135, R. O. 524, 2005-02-15; y No. 339 R. O. 358, 2011-01-08.

65. Ordenanza Metropolitana de Quito No. 157, R. O. 608, 2011-12-30.

66. Ordenanza Municipal de Guayaquil, R. O. 350, 2010-12-28, art. 4.

actividades de la economía informal; la regulación de figuras como el fideicomiso mercantil, fondos de inversión, etc.

Casos prácticos

Persona natural no obligada a llevar contabilidad

El señor José Pino Salazar ha levantado un negocio de venta de productos de primera necesidad, y requiere se le incluya en el registro de contribuyentes por actividades económicas en la municipalidad del cantón en el que se encuentra ubicado su establecimiento comercial, en este caso en el Distrito Metropolitano de Quito. La administración tributaria metropolitana ha procedido con la inscripción, solicitándole al contribuyente la siguiente información:

Catastro de contribuyentes
por actividades económicas
Nombres y apellidos: José
Pino Salazar
No. Cédula ciudadanía:
0000000009
Fecha de inicio de actividad
económica: 2011-01-08
Actividad económica: comer-
cial (expendio de productos
de primera necesidad)
Ubicación local: calle N y Pon-
tevedra, sector La Floresta.
Condición: persona natural no obligada a llevar contabilidad
Obligación tributaria: impuesto de patente
Patrimonio en el cantón: US \$ 7.800,00 (base imponible presuntiva)
Tarifa: según tablas previstas en ordenanza municipal (caso Quito: Ordenanza Metro-
politana No. 33967
Ejercicio impositivo: 2011

Base imponible (patrimonio)		Tarifa	
Desde USD	Hasta USD	Sobre fracción	Sobre fracción
-	10.000,00		1,00%
10.000,01	20.000,00	100,00	1,20%
20.000,01	30.000,00	220,00	1,40%
30.000,01	40.000,00	360,00	1,60%
40.000,01	50.000,00	520,00	1,80%
50.000,01	En adelante	700,00	2,00%

Tabla de límites de cuota en el im-
puesto de patente.

Liquidación:

Base imponible
(patrimonio neto): US \$ 7.800,00
Tarifa: 1%
Impuesto a pagar
año 2011: US \$ 78,00

Rangos de patrimonio		Techo
250.000,01	750.000,00	5.000
750.000,01	1.000.000,00	6.000
1.000.000,01	1.500.000,00	7.000
1.500.000,01	2.000.000,00	8.000
2.000.000,01	3.500.000,00	10.000
3.500.000,01	6.000.000,00	15.000
6.000.000,01	10.000.000,00	20.000
10.000.000,01	En adelante	25.000

Persona jurídica

La empresa SOLUCIONES S. A. viene realizando actividad económica desde el año 1997, conforme se desprende también del Registro Único de Contribuyentes e igualmente se encuentra inscrita en el registro de contribuyentes por actividades económicas en la municipalidad del Distrito Metropolitano de Quito. La administración tributaria metropolitana, una vez atendido y resuelto el reclamo planteado por el sujeto pasivo, que dio lugar a la modificación de la base imponible en virtud de la consideración de la información financiera correspondiente al año inmediato anterior que generó la baja del título de crédito anterior y la emisión de otro en virtud de la nueva información, realiza la liquidación del impuesto de patente por el año 2011,⁶⁸ que consta de la siguiente manera:

Catastro de contribuyentes por actividades económicas:

Razón comercial: SOLUCIONES S. A.

Nombres y apellidos del representante legal: Jorge Pérez Rosales

No. Cédula de identidad: 0000000008

Fecha de inicio de actividad económica: 1997-10-10

Actividad económica: industrial (fabricación y venta de cerámica)

Domicilio principal: Quito

Ubicación local: calle P y Av. Occidental, sector El Condado

Condición: persona jurídica (sociedad anónima)

Obligación tributaria: impuesto de patente (como se trata de una compañía también constará la obligación por impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales)

Patrimonio neto: US \$ 525.000,00 (según estados financieros ejercicio económico 2010⁶⁹ y declaración del impuesto a la renta 2010)

Lugar de la actividad: Distrito Metropolitano de Quito.

68. Recordemos que conforme al Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, el impuesto de patente hasta el año 2011 se determinaba presuntivamente mediante actuación del sujeto activo con emisiones anuales generales de títulos de crédito con base en la información financiera de cada contribuyente que no correspondía a la del año inmediato anterior, sino de años más antiguos dado que las emisiones operaban ya desde el primer día de cada año. Código Municipal que se configura con las ordenanzas que va expidiendo el Concejo Metropolitano de Quito. Al efecto, para el año 2012 el impuesto de patente para el DMQ se encuentra regulado por la Ordenanza Metropolitana No. 339, R. O. 358, 2011-01-08 y por la Ordenanza Metropolitana No. 157, R. O. 608, 2011-12-30. En el ejercicio planteado, por corresponder la obligación al año 2011, la Ordenanza aplicable es la No. 339. Vale recordar también que la Ordenanza Metropolitana No. 157 establece que la determinación de este impuesto estará a cargo del sujeto pasivo, mediante declaración, para lo cual fija plazos para declarar y pagar el impuesto. Esta nueva regla opera desde el año 2012.
69. En el caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, el art. (4) número 1 de la Ordenanza Metropolitana No. 339, sobre la base imponible y deducciones, señala: “La base imponible del Impuesto de Patente es el patrimonio neto del sujeto pasivo. Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos, *establecidos con base en registros públicos que corresponden al ejercicio inmediatamente anterior*”.

Tarifa: según tabla prevista en ordenanza municipal (caso Quito: Ordenanza Metropolitana No. 339)

Ejercicio impositivo: 2011

Se aplica la misma tabla antes descrita.

Liquidación:

Base imponible (patrimonio neto): US \$ 525.000,00

Tarifa:

Por los primeros US \$ 50.000,00 corresponde US \$ 700,00

Fracción excedente: US \$ 525.000,00 - US \$ 50.000,00 = US \$ 475.000,00

Sobre la fracción excedente: US \$ 475.000,00 x (2%) = US \$ 9.500,00

US \$ 700,00 + US \$ 9.500,00 = US \$ 10.200,00

Por efectos de la aplicación de la tabla de límites de cuota en el impuesto de patente el impuesto a pagar año 2011 corresponde US \$ 5.000,00

Impuesto a pagar: US \$ 5.000,00

En la ejemplificación también cabe aludir que si en los estados financieros y en la declaración del impuesto a la renta se registrare pérdida en el ejercicio económico que sirve de referente para la determinación de la base imponible (en los dos casos el año 2010) el impuesto de patente por el año 2011 se reduciría a la mitad.

IMPUESTO DEL 1,5 POR MIL SOBRE LOS ACTIVOS TOTALES

Este impuesto en la actualidad se encuentra desarrollado en el COOTAD (arts. 552 a 555). Anteriormente, de su regulación se ocupaba la Ley 006 de Control Tributario y Financiero,⁷⁰ lo que en no pocas ocasiones llevó a muchos a pensar que algunas prescripciones del ordenamiento municipal no le eran aplicables.

Hecho generador del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

El hecho generador del gravamen sobre los activos totales es mucho más amplio y genérico respecto al del impuesto de patente, en el caso que ahora revisamos consiste en el *ejercicio permanente de cualquier actividad económica*, a cargo de personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, obligadas a llevar contabilidad, dentro de un cantón o distrito metropolitano. Al efecto, la contabilidad debe ser llevada de conformidad a lo que ordena el art. 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que expresa lo siguiente:

70. Ley 006 de Control Tributario y Financiero, R. O. 97, 1988-12-29.

Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. Nota: Segundo inciso derogado por art. 80 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

La antigua normativa (Ley 006), consideraba como hecho generador de este tributo el *ejercicio habitual de actividad comercial, industrial y financiera*, situación que en la actualidad más se parece al objeto del impuesto de patente, tal como lo evidenciamos en el párrafo anterior. Con las disposiciones en vigor el hecho generador abarca cualquier tipo de actividad económica desarrollada de manera permanente, lo que quiere decir, que el ámbito objetivo sobre el cual recaería la imposición ha sido ampliado de manera considerable, cuestión que adicionalmente, con seguridad ocasionará mayores recaudaciones para los gobiernos locales. Por esta nueva determinación del campo cubierto por el hecho generador, este tributo no deja de asemejarse en buena medida al impuesto de patente, evento que plantea la discusión acerca de un eventual doble gravamen, tal como alertamos que ocurre entre el impuesto predial urbano y el impuesto a los solares no edificadas.⁷¹

Es lamentable que nuestra legislación sobre la materia no defina o al menos provea algunos elementos para caracterizar la “actividad económica”, por lo que definiciones como esta quedan libradas a lo que en su momento se establezca mediante ordenanzas. En todo caso, nos parece importante dejar planteado que para nosotros la actividad económica denota la ordenación de una serie de actividades que ejecutan los agentes económicos para producir bienes y servicios útiles o potencialmente útiles para satisfacer necesidades humanas concretas así como de la sociedad organizada, en el marco de un lapso concreto. También creemos que toda actividad económica necesariamente tiene que ser al mismo tiempo una actividad para producir, aunque muchos estudiosos de la Economía tratan por separado estas dos nociones.

Entonces, a partir de lo expuesto tenemos que –para efectos de la aplicación de este gravamen– existe una vasta variedad de actividades económicas, que deben ser razonablemente catalogadas considerando elementos constitutivos objetivos. Por ejemplo, tan actividad económica es la que se ejerce en una tienda de abarrotes de barrio o, la que realiza un vendedor de helados que al efecto se desplaza con su propio vehículo expendedor por los parques de la ciudad, como aquella que ejecuta un vendedor de aspiradoras a domicilio o, finalmente, un concesionario de vehículos. De allí el importante reto que se establece para la correcta gestión del

71. Véase, sobre el particular, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, p. 135.

impuesto que nos ocupa por ahora, claro que en este caso atado a la obligatoriedad de llevar contabilidad.

Sujetos del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

La institución pública que posee el derecho de crédito tributario por este gravamen es la municipalidad o distrito metropolitano en donde se verifique el ejercicio permanente de la actividad de orden económico, en razón del domicilio o por el establecimiento de sucursales, de parte de los sujetos obligados que cumplan las condiciones previstas en la ley, tal como lo explicaremos en el siguiente acápite.

A remolque de la nueva normativa que comprende el COOTAD, son sujetos pasivos del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales, aquellas personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o que posean establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o distrital, que además ejerzan en forma permanente actividades económicas, nótese en este impuesto la inclusión de actividades por servicios a diferencia del impuesto de patente que solo incide sobre los profesionales y que estén obligadas a llevar contabilidad según los mandatos contenidos en las correspondientes normas del régimen de tributos nacionales.

Por la importancia que reviste el tema últimamente referido, es dable en esta parte referir que la obligación de llevar contabilidad nace de específicas disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y de su Reglamento,⁷² de conformidad con los parámetros que en esa normativa se indica y en resoluciones que eventualmente adopte quien detenta la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

72. El art. 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone lo siguiente: “Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares. Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible”. Nota: Incluida Fe de erratas, publicada en Registro Oficial No. 478 de 9 de diciembre de 2004. Nota: Primer inciso sustituido por art. 79 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

Base imponible del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

Tenemos para este gravamen, que la base imponible está formada por los activos totales menos los pasivos corrientes y los pasivos contingentes, estos últimos que entrarían en el campo de los elementos deducibles a ser considerados para llegar a la definición de la base imponible del tributo, según los abordaremos en el párrafo siguiente.

Para comprender a cabalidad el alcance de la legislación ecuatoriana sobre estos asuntos es necesario revisar por una parte, qué se entiende por “activo”. Al respecto, el activo constituye un elemento que ha sido señalado por muchos como el conjunto de derechos o de bienes de los que es titular una persona.⁷³ Por otra parte, sobre los activos totales se ha sostenido que: “Contablemente, es la nomenclatura que se utiliza para registrar en el balance todo lo que posee una empresa en un período determinado, valor en efectivo, documentos, bienes muebles o inmuebles”.⁷⁴

Vale aquí traer a colación la Recomendación No. 5 de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Lima en el año 1993, sobre el tema 2 “La imposición sobre el patrimonio de las empresas y de las personas físicas”, que expresa lo siguiente: “No deben establecerse impuestos sobre el patrimonio neto *ni sobre los activos de las empresas*. El patrimonio afectado a actividades empresariales debe ser incorporado, en su caso, en la base de cálculo del gravamen sobre las personas físicas titulares de ellas” (énfasis agregado).⁷⁵

En la misma reunión de expertos de Derecho Tributario también se elaboraron algunos interesantes considerandos previos a las resoluciones adoptadas en la misma reunión, que nos parecen útiles para dimensionar la naturaleza, la importancia y los efectos que derivarían de los impuestos que gravan al capital, revisemos lo que allí se planteó:

73. Por ejemplo, Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, Quito, CEP, 2012, p. 10, sobre el “activo” expresa que: “Se trata del conjunto de bienes y derechos reales y personales sobre los que se tiene propiedad. Término contable-financiero con el que se denomina al conjunto de recursos económicos con los que cuenta una persona, sociedad, corporación, entidad, empresa o cualquier organización económica”.
74. Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo Illingworth, *Léxico Jurídico Tributario*, Cuenca, Universidad de Cuenca / Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009, 2a. ed., p. 24; quienes agregan que: “El activo se divide en tres componentes: Activo Corriente: Efectivo o bienes que pueden ser convertidos en dinero efectivo en un plazo de un año; disponible, exigible, realizable. Activo Fijo: Bienes muebles o inmuebles de larga duración y, Otros Activos: que se refieren a cuentas o documentos por cobrar a largo plazo, valores intangibles (Activos intangibles: patentes, marcas, etc.) y los rubros correspondientes a gastos de inversión o instalación, que se los va amortizando anualmente”.
75. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, ILADT, 2004, p. 129.

2. Que el patrimonio juntamente con la renta y el consumo constituyen las manifestaciones de capacidad contributiva susceptibles de ser alcanzadas por tributos admitidos por la doctrina;
3. Que por patrimonio debe entenderse el conjunto de bienes y derechos menos las deudas atribuibles a toda persona física;
- (...)
5. Que debe evitarse la aplicación de impuestos sobre el patrimonio neto de las empresas, aún a título de complemento del impuesto que recae sobre la renta de las mismas o del que impone el patrimonio neto de las personas físicas, por los efectos distorsionantes que provocan en materia de inversiones y porque suelen ser trasladables, transformándose en una suerte de imposición híbrida sobre los consumos con la consiguiente desnaturalización del objetivo perseguido con su creación y vulnerar patrones de equidad horizontal;
6. Que los tributos que alcanzan manifestaciones aisladas o parciales del patrimonio son criticables puesto que no miden con la precisión debida la respectiva manifestación de capacidad contributiva, discriminando en contra de los poseedores de tales manifestaciones patrimoniales y en contra de quienes las han adquirido con financiamiento de terceros. No obstante, los tributos sobre la propiedad inmueble y sobre ciertos bienes muebles registrables suelen ser admisibles por estar basados más en el principio del beneficio que en el de la capacidad contributiva;
7. Que en función de lo expuesto, los tributos sobre bienes y activos que se estructuran sin computar pasivos son formas espurias que no respetan el principio de capacidad contributiva;
8. Que los impuestos sobre los activos de las empresas constituyen, en realidad, formas presuntivas inadecuadas de imposición sobre la renta por lo que carecen de justificación al no recaer sobre manifestación aceptable de capacidad contributiva;
9. Que, por su estructura técnica, los impuestos sobre los activos empresarios discriminan en contra de la inversión y particularmente en contra de actividades de uso intensivo de capital y de nuevas empresas.

Surge, por lo tanto, muy claramente el hecho de que el impuesto que aquí se trata de explicar es rechazado por la doctrina especializada latinoamericana, debido a sus connotaciones negativas respecto de actividades económicas que pueden realizar las personas jurídicas, en desmedro de la consolidación del impuesto directo sobre la renta, que es uno de los gravámenes más transparentes a la hora de medir la capacidad contributiva, aspectos estos últimos de tal trascendencia, que incluso han sido reconocidos constitucionalmente en nuestro país, a través del art. 300 de la norma suprema vigente.

Pensamos que incluso se podría encasillar al impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales, como uno de aquellos tributos denominados “heterodoxos”, por lo tanto, no idóneo y únicamente de carácter complementario adoptado en el afán naturalmente recaudatorio del Estado y de sus subdivisiones.

Deducciones del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

Como hemos explicado en párrafos precedentes, para la definición de la base imponible del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales, está permitido que de esos activos se deduzcan dos rubros importantes, lo que –huelga aclarar– indudablemente afecta a la base imponible del tributo:

1. Las obligaciones de hasta un año plazo, también identificadas en el argot técnico de la ciencia contable, como “pasivos corrientes”.
2. Los pasivos contingentes.

Es necesario indicar que los expertos contables y financieros entienden como pasivos corrientes a aquellos pasivos a corto plazo, es decir, los relacionados con cuentas y con documentos por pagar dentro del lapso de un año, período que se contabiliza desde la fecha del balance general.⁷⁶ Por esos mismos expertos se comprende que el pasivo contingente posee una connotación disímil, pues refleja una posible obligación, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia puede ser consecuencia –con cierto grado de incertidumbre– de un suceso futuro o que no ha sido objeto de reconocimiento en los libros contables por no obligar necesaria e inmediatamente a la empresa o sociedad, a un desembolso inmediato de los recursos.⁷⁷

Pero más allá de la definición del pasivo contingente aplicada con el auxilio de la ciencia contable, no ha dejado de plantear dificultad el asunto que refiere a la conformación de dicho pasivo y cómo se ha de revelar en el balance, lo que ha merecido inclusive pronunciamiento jurisprudencial. Así, por ejemplo, en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, expediente 84-2004 en recurso de casación, caso entre la Administración Tributaria Municipal de Cuenca y el Banco Popular del Ecuador, surgido por la discrepancia acerca de la forma como debe figurar el pasivo contingente, se niega como parte de los pasivos contingentes los reflejados en notas o cuentas de orden.⁷⁸

76. Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo Illingworth, *Léxico Jurídico Tributario*, p. 369. Cfr., Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, p. 281, explica que el pasivo a corto plazo o corriente es “aquel pasivo que la empresa debe pagar en un período menor a un año, como por ejemplo sobregiros, cuentas por pagar a proveedores, anticipos, impuestos, etc.”.

77. Ordenanza Municipal de Guayaquil, R. O. 425, 2011-12-12. Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, p. 283, al respecto explica que la Norma Internacional de Contabilidad 36 es clara en establecer que los pasivos contingentes no deben ser registrados en la contabilidad, ya que estos todavía no pueden dar la certeza de la salida de dinero para efectuar el pago de una obligación.

78. Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal, Corte Suprema de Justicia, de 19 de diciembre de 2003, expediente 84, R. O. 386 de 27 de julio de 2004, y en la que también se ratifica el criterio jurisprudencial sentado por esa Sala en los recursos 14-2000; 92-2000; 82-2000; 64-2000.

Actividad económica realizada en más de un cantón o distrito metropolitano

Cuando el sujeto pasivo realice la actividad económica en más de un cantón o distrito metropolitano, está obligado a presentar la declaración del impuesto en el cantón o distrito en donde tenga su domicilio principal. Para ello, en la declaración *especificará el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones o distritos donde tenga sucursales, y con soporte en dichos porcentajes determinará el valor del impuesto que corresponde a cada gobierno descentralizado municipal o metropolitano.*

La medida recientemente aludida, que ha sido establecida por nuestra legislación, causa inconvenientes en la gestión del tributo, porque los mecanismos de información municipales útiles para estos menesteres suelen ser inexistentes o muy deficientes. Esto causa que muchas veces los municipios involucrados no llegan a conocer siquiera de la presentación de las declaraciones de este impuesto por parte de contribuyentes que realizan actividades económicas en dos o más cantones y, lo que es peor, frecuentemente no llegan a recibir –ni tardíamente– la proporción del tributo que les corresponde. Lógicamente que estos inconvenientes que pueden presentarse alrededor de la declaración tributaria, también causará problemas a los propios contribuyentes, ya que los diferentes municipios al no estar enterados debidamente de la situación del administrado, probablemente le requerirán para el pago de la obligación tributaria.

Otro caso singular es el que se ha establecido para las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, las que deberán considerar, para efectos del pago del impuesto que analizamos, lo que está prescrito en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Finalmente, encontramos que para la declaración y pago del impuesto por parte de los sujetos pasivos que tengan actividades permanentes en la provincia de Galápagos, se observará lo previsto en la Ley de Régimen Especial para la Conservación y Desarrollo Sustentable de la Provincia de Galápagos.

Declaración y pago del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales en el municipio o distrito metropolitano donde se ubica la fábrica o planta de producción

Nuestra legislación prevé que si el sujeto pasivo contribuyente realiza la actividad económica en el territorio de un municipio o distrito metropolitano distinto de aquel en donde tiene el domicilio social, este tributo debe ser declarado y pagado en el municipio o distrito metropolitano del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción.

Cabe decir que esta regulación recién comentada apunta exclusivamente a sociedades –porque hace mención al domicilio social–, que se dedican a actividades industriales, pues debemos destacar que la legislación alude a “fábrica” o “planta de producción” y no a personas naturales obligadas a llevar contabilidad, ni a sociedades dedicadas a otro tipo de actividades económicas, dada la cobertura del hecho generador, lo que nos permite colegir que para los sujetos pasivos, personas naturales o jurídicas, que realicen actividad económica distinta de la industrial, en el territorio de un cantón o distrito metropolitano diferente al de su domicilio social, la declaración y el pago del gravamen deberá hacerse en cada uno de los municipios o distritos metropolitanos en los que se realice la actividad económica; en tanto que, si se realiza la actividad en más de un cantón o distrito (incluido aquel en el que tiene su domicilio social), podrá declarar y pagar precisamente en el que esté domiciliado.

Sin embargo, de la gestión de este tributo se advierte que cada municipio o distrito metropolitano exige, por su cuenta, el pago del impuesto, inobservando las reglas previstas en el COOTAD a las que hemos hecho referencia y, en algunos casos prevalidos por ordenanza, lo que ha conducido a que los contribuyentes declaren y paguen en cada cantón o distrito metropolitano aportando adicionalmente, la declaración del impuesto a la renta y una certificación de los ingresos generados en cada uno de ellos a efectos de determinar el porcentaje que les es atribuible como copartícipes del tributo, acreditación suscrita por el representante legal de la sociedad y por el contador, en el caso de persona jurídica, o por el propio contribuyente y por el contador, cuando se trata de persona natural obligada a llevar contabilidad.

No obstante lo comentado, resulta perfectamente posible y legal, que los municipios o distritos metropolitanos instrumenten mediante convenios, la recaudación y posterior transferencia de valores que por concepto de este impuesto o de otros rubros adicionales, tengan por beneficiarios a otras entidades, según el art. 6 i) del COOTAD.

Exenciones del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

Dentro del ámbito de la gestión del impuesto que estamos explicando, podemos evidenciar que el legislador ha aprobado un conjunto de exoneraciones –la mayoría de carácter subjetivo– del citado tributo, tal como pasamos a referir inmediatamente:

- El gobierno central, consejos provinciales y regionales, las municipalidades, los distritos metropolitanos, las juntas parroquiales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

- Instituciones o asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro constituidas legalmente, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos.
- Empresas multinacionales y de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos estados. En el caso de las empresas de economía mixta, el porcentaje accionario determinará las partes del activo total sujeto al tributo.
- Personas naturales que se hallen amparadas exclusivamente en la Ley de Fomento Artesanal y cuenten con el acuerdo interministerial de que trata el art. 13 de ese cuerpo normativo.⁷⁹
- Personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con ese tipo de actividad económica.
- Cooperativas de ahorro y crédito.

Hacemos ahora mención específica al caso exento de los sujetos cuyos activos totales están relacionados directamente con la “actividad agropecuaria”. Esto porque no ha sido raro encontrar en la experiencia municipal comparada, asuntos en los cuales algunas personas que realizan únicamente actividad agrícola o, en su defecto, solo pecuaria, han pretendido beneficiarse de esta dispensa tributaria. Sin perjuicio de que algún municipio o distrito metropolitano adopte otra posición mediante ordenanza, según nuestro parecer, el COOTAD es categórico cuando exige para el otorgamiento del beneficio tributario, que el sujeto obligado, sea persona natural o jurídica, realice efectivamente actividad “agropecuaria”, misma que conjuga elementos que corresponden tanto a la actividad “agrícola” como a la “pecuaria”.

Parece importante comentar también, que mediante el COOTAD no se reconoce otras dispensas del tributo en análisis, aunque puedan preverse algunas otras en las mal llamadas “leyes especiales”,⁸⁰ sin perjuicio de que estas regulaciones sean consideradas de fomento a diversas actividades de orden productivo.

79. La norma referida prescribe lo siguiente: “Para el goce de los beneficios establecidos en esta Ley, deberá presentarse la solicitud al Ministerio de Industrias, Comercio, Integración y Pesca, el que efectuará los estudios y comprobaciones que juzgare convenientes y someterá a consideración del Comité Interinstitucional de Fomento Artesanal el informe correspondiente, recomendando: a) Los beneficios que deben concederse, su proporción y, en los casos pertinentes, el respectivo plazo, y b) Las condiciones que deberán satisfacer los talleres artesanales. Aceptada la solicitud, el Ministerio procederá a la elaboración del Acuerdo Interministerial de concesión de beneficios que será expedido por los Ministros de Industrias, Comercio, Integración y Pesca y de Finanzas y Crédito Público”.

80. El art. 142 de la Constitución de 1998 únicamente reconocía con la categoría de leyes a las orgánicas y a las ordinarias. Actualmente, el art. 133 de la Constitución de 2008 manda, entre otras cosas, que las leyes serán orgánicas y ordinarias, y que estas últimas no podrán modificar ni prevalecer

Plazo para declarar y pagar el impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

Tal como ocurre con el impuesto sobre la renta, el impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales se debe declarar y pagar en el año inmediato posterior al del objeto de gravamen, pues corresponde al activo total de ese período financiero, que en la práctica va del 1 de enero al 31 de diciembre del año inmediato precedente. Sobre la cancelación del gravamen, esta deberá ocurrir hasta 30 días después de la fecha límite establecida para la declaración del impuesto sobre la renta.

Sanciones por el no pago del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales

No quedan especificadas en el COOTAD las multas que se aplicarían en caso de falta de pago del tributo en el período señalado, por lo que, nuevamente y de manera desacertada –por tratarse de sanciones que deben obrar en ley y que podrían afectar derechos de los contribuyentes–, se propicia que el desarrollo de sanciones opere, no sin cuestionamiento, mediante ordenanza, situación que pone en entredicho los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria.

Acerca de los intereses de mora que se generen por la exigibilidad del tributo, se estará a lo previsto en el art. 21 del Código Orgánico Tributario.

Recaudación del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales realizada por municipios o distritos metropolitanos copartícipes del tributo

Cada municipalidad o gobierno distrital metropolitano podrá, en virtud del propio COOTAD (art. 6 letra i), celebrar convenios con otros municipios o distritos metropolitanos para la recaudación de valores, en los que estos sean beneficiarios como partícipes o copartícipes, en este caso por el impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales. Como ya revisamos, otro caso relacionado con esta posibilidad es el del impuesto de alcabala, cuando el pago de este tributo se lo realiza en un municipio distinto al de ubicación del inmueble que se negocia.

Tanto el impuesto de patente, como el que se acaba de revisar sobre los activos totales, han sido identificados en la experiencia ecuatoriana como tributos que afectan directamente a quienes realizan actividades económicas. Estos gravámenes generan a los municipios y distritos metropolitanos ingentes recursos, incluso a

sobre una ley orgánica. Por lo tanto, resulta incorrecto reconocer a una ley ecuatoriana la categoría de “especial”.

veces en mayor proporción a lo que recaudan por la aplicación de los impuestos prediales.

Caso práctico

La empresa IMAGEN CIA. LTDA. realiza actividad comercial desde el año 2000, tiene el Registro Único de Contribuyentes (RUC) e igualmente se encuentra inscrita en el registro de contribuyentes por actividades económicas en el Distrito Metropolitano de Quito. El contribuyente presenta la declaración del impuesto del 1,5 por mil sobre los activos totales en el año 2009 dentro del plazo que le confiere el COOTAD. El año objeto de gravamen es 2008 y procede con la liquidación de la siguiente manera:

Razón comercial: IMAGEN CIA. LTDA.

No. RUC: 050652587 001

Nombres y apellidos del representante legal: Jorge Rodríguez Rosales

No. Cédula de ciudadanía: 00000000008

Fecha de inicio de actividad económica: 2000-10-20

Actividad económica: comercial (venta de calzado)

Domicilio principal: Quito

Ubicación local: calle N y Av. Occidental, sector El Condado

Condición: persona jurídica (compañía limitada)

Información económica según estados financieros del ejercicio económico 2008 y declaración del impuesto a la renta del año 2008

Activos totales:	US \$ 150.000,00
------------------	------------------

Pasivo corriente (obligaciones hasta 1 año plazo):	US \$ 20.000,00
--	-----------------

Pasivo contingente:	US \$ 2.000,00
---------------------	----------------

Actividades en el Distrito Metropolitano de Quito, en el cantón Latacunga y en el cantón Ambato. Según declaración del representante legal y del contador, con ingresos anuales distribuidos en los siguientes porcentajes por cada cantón en donde opera: Quito con el 60%; Latacunga con el 7%; y, Ambato con el 33%

Tarifa: 1,5‰

Ejercicio impositivo: 2008

Año en el que declara y paga: 2009

Liquidación:

Base imponible:

Activos totales	US \$ 150.000,00
-----------------	------------------

(-) Pasivo corriente	US \$ 20.000,00
----------------------	-----------------

=	US \$ 130.000,00
---	------------------

(-) Pasivo contingente	US \$ 2.000,00
------------------------	----------------

=	US \$ 128.000,00
---	------------------

Tarifa:	1,5‰
---------	------

Impuesto a pagar año 2008:	US \$ 192,00
----------------------------	--------------

Como el domicilio principal de la compañía es la ciudad de Quito, el contribuyente presenta la declaración del impuesto en la municipalidad del Distrito Metropolitano de Quito, conforme a los datos antes indicados. El impuesto causado deberá asignarse a cada municipalidad de los cantones donde opera la empresa comercial en base a los porcentajes de ingresos declarados, así:

Quito:	(60%)	= US \$ 115,20
Latacunga:	(7%)	= US \$ 13,44
Ambato:	(33%)	= US \$ 63,36
Total:		= US \$ 192,00

IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS

Si se toma en cuenta el gran parque automotor nacional y el crecimiento importante que ha experimentado en los últimos años, es dable pensar que constituye toda una tentación difícil de resistir para los diseñadores de política fiscal y para los legisladores, la posibilidad de someter a gravamen la propiedad de los vehículos, que son herramientas fundamentales no solo para el transporte y el desplazamiento en el territorio, sino, inclusive, para desarrollar actividades laborales lucrativas.

Dentro de las normas legales del régimen tributario local encontramos al impuesto a los vehículos, que es otro de aquellos tributos que sirven para la financiación municipal o metropolitana, gravamen regulado en los arts. 538 a 542 del COOTAD y que, como los demás que hemos revisado, plantea algunas cuestiones singulares dignas de mejor comprensión.

Hecho generador del impuesto a los vehículos

Este tributo del cual ahora nos ocupamos es de aquellos calificados como directo, porque grava la propiedad de todo vehículo, en función del cantón o distrito en el que se encuentre registrado. Tenemos, por lo tanto, que el hecho generador del impuesto lo constituye la propiedad del vehículo, situación que una vez verificada origina la obligación de carácter tributario.

Hacemos notar de una vez, que al tiempo de que la ley establece que el gravamen abarca a *todo vehículo*, no se incurre, por lo mismo, en ninguna distinción que apunte a identificar la clase de vehículo, el tipo de propietario, el servicio que pueda prestar o cualquier otra condición. No obstante, como veremos más adelante, se excepcionan algunos casos a través de exoneraciones.

Sujetos del impuesto a los vehículos

Por una parte, el sujeto activo de este gravamen es el municipio o distrito metropolitano en el que conste registrada la propiedad vehicular, por otra, se configura como sujeto pasivo contribuyente del impuesto que ahora tratamos, a toda persona natural o jurídica propietaria de vehículo.

Base imponible del impuesto a los vehículos

Verificar en este caso la naturaleza directa de este tributo se facilita, porque el patrimonio entendido como una magnitud económica, es la que a la final resulta sometida a la tributación. Así, tenemos que –conforme manda el COOTAD– la base imponible de este impuesto es el avalúo del vehículo, según conste registrado en las bases de datos del Servicio de Rentas Internas del Ecuador,⁸¹ de la jefatura provincial de tránsito correspondiente o de la Comisión de Tránsito del Guayas, hoy Comisión de Tránsito del Ecuador.

Tarifa del impuesto a los vehículos

Una vez determinada la base imponible del impuesto a los vehículos, se procede a aplicar la tarifa prevista en el COOTAD, pudiendo, no obstante, esta ser modificada por medio de ordenanza municipal. En vista de esta posibilidad, la fijación del lugar de matriculación del vehículo va a estar supeditado en gran medida a la intensidad de los importes impositivos previstos en cada cantón o distrito metropolitano.

Cabe señalar que para la gestión de este tributo no se ha previsto propiamente un procedimiento de liquidación complejo, sino simple, ya que la ley fija directamente el monto a pagar por el impuesto, mas no una tarifa o un porcentaje, según el rango de base imponible (avalúo) de cada vehículo. Al efecto, se ha establecido el cuadro siguiente:

También se ha previsto que esta tabla puede ser revisada por el máximo organismo de la autoridad nacional de tránsito, que para el caso ecuatoriano resulta ser actualmente la Agencia Nacional de Tránsito (ANT).⁸²

Llama la atención que se haya dispuesto además, que la tabla últimamente revisada pueda ser modificada

Base imponible		Tarifa
Desde US \$	Hasta US \$	US \$
0	1.000	0
1.001	4.000	5
4.001	8.000	10
8.001	12.000	15
12.001	16.000	20
16.001	20.000	25
20.001	30.000	30
30.001	40.000	50
40.001	En adelante	70

81. El detalle de los rubros a pagar, incluido el impuesto municipal a los vehículos, en el marco del trámite de matriculación vehicular, según el número de placa del vehículo, consta en [<https://declaraciones.sri.gov.ec/mat-vehicular-internet/reportes/general/valoresAPagar.jsp?&contextoMPT=https://declaraciones.sri.gov.ec/tuportal-internet&pathMPT=MATRICULACI%D3N%20VEHICULAR%20%2F%20Reportes%20Generales&actualMPT=Valores%20a%20pagar%20&linkMPT=%2Fmat-vehicular-internet%2Freportes%2Fgeneral%2FvaloresAPagar.jsp%3F&esFavorito=N>].

82. [<http://www.ant.gob.ec/index.php/internacionales/homologacion/espana>].

por obra de ordenanza municipal, eventualidad que conllevaría a que en ocasiones la cuantía de este impuesto sea cambiada, a lo mejor en algunos casos de manera ostensible; a más de ello, con este esquema legal nada quita que vehículos de similares características generen montos de tributo sustancialmente diferentes debido a avalúos disímiles.

Exenciones del impuesto a los vehículos

Dentro del campo amplio de los beneficios tributarios, para este caso la ley ha previsto la exoneración –de carácter objetivo– del impuesto, de un conjunto de vehículos del sector público y, específicamente, a los que se encuentren al servicio de:

- Miembros del cuerpo diplomático y consular.
- Organismos internacionales, siempre y cuando se aplique el principio de reciprocidad internacional (art. 541 letra b) del COOTAD). Al respecto, es dable señalar que el caso de este beneficio tributario se aplicaría al margen del beneficio general preceptuado en el art. 35.6 del Código Orgánico Tributario, toda vez que este no refiere la “condición de reciprocidad internacional” aplicable de forma general a los organismos internacionales.
- La Cruz Roja Ecuatoriana, respecto a las ambulancias y otros vehículos con igual finalidad.
- Los cuerpos de bomberos, como autobombas, coches, escala y otros vehículos especiales contra incendio.
- Los vehículos que importen o que adquieran las personas con discapacidad, según lo establecido por la Ley sobre Discapacidades.⁸³

83. La Ley sobre Discapacidades, Codificación, publicada en el Registro Oficial No. 301, de 6 de abril de 2001, determina en los arts. 22 y 23, lo siguiente: “Art. 22.- EXONERACION DE IMPUESTOS.- Se exonera del pago total de derechos arancelarios, impuestos adicionales e impuestos al valor agregado –IVA–, como también el impuesto a consumos especiales con excepción de tasas portuarias y almacenaje a las importaciones de aparatos médicos, instrumentos musicales, implementos artísticos, herramientas especiales y otros implementos similares que realicen las personas con discapacidad para su uso, o las personas jurídicas encargadas de su protección. En el Reglamento General de esta ley se establecerán claramente los casos en los que las importaciones de los bienes indicados se considerarán amparados por este artículo”. “Art. 23.- Vehículos ortopédicos y no ortopédicos.- La importación de vehículos ortopédicos y no ortopédicos destinados al traslado de personas con discapacidad, sin consideración de su edad, deberá ser autorizada por el Consejo Nacional de Discapacidades y gozará de las exoneraciones a las que se refiere el artículo anterior, en los siguientes casos: a) En caso de vehículos ortopédicos, cuando se destinen y vayan a ser conducidos por personas con discapacidad o movilidad reducida que no pueden emplear otra clase de vehículos; b) Cuando se destinen para el traslado de personas, sin consideración de su edad, con discapacidad gravemente afectada o de movilidad reducida, que no puedan conducir por sus propios medios; vehículos que serán conducidos exclusivamente por personas debidamente autorizadas y certificadas por el Consejo Nacional de Discapacidades. El vehículo a importarse podrá ser de hasta 3 años anteriores al modelo de la fecha de autorización. La persona discapacitada beneficiaria de este derecho, podrá importar por una sola vez, a no ser que justifique debidamente la

Aclaremos que en el COOTAD se ha establecido –aunque de manera poco feliz– que los “vehículos en tránsito” no deberán el impuesto. Sobre el particular, la ley de la materia no especifica cuándo un vehículo sería considerado en tránsito. Por exclusión, se podría entender que el vehículo no está en tránsito, si se encuentra registrado en la jurisdicción municipal o distrital metropolitana.

Período de pago del impuesto a los vehículos

Estamos tratando con otro de los tributos de beneficio local, el impuesto a los vehículos, que se causa y paga anualmente, en el cantón o distrito metropolitano en el que se encuentra registrado.

Comenzando un año se debe cancelar el tributo correspondiente al mismo año, aún cuando la propiedad del vehículo hubiere pasado a otro dueño, quién será responsable si el anterior no hubiere pagado la obligación tributaria que ahora revisamos.

Previo a la inscripción del nuevo propietario en la jefatura de tránsito correspondiente, las autoridades exigen el pago de este impuesto.

Regulación mediante ordenanza, del cobro del impuesto a los vehículos

De conformidad con lo que señala el COOTAD, todo lo demás relativo al cobro del impuesto a los vehículos se ha de establecer en la ordenanza que cada municipalidad o distrito metropolitano expida para el efecto, en ejercicio de su potestad normativa.

Para cumplir con tal cometido, muchos municipios del Ecuador no han adoptado una regulación idónea referida a este gravamen, situación que tal vez responda a que el tributo posee algunas particularidades, por ejemplo:

- Pese a que se trata de una contribución de beneficio municipal, la base imponible es fijada por una entidad ajena al municipio, el Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

necesidad de beneficiarse de una nueva importación; y c) Las personas que no sean padre o madre del beneficiario de la importación del vehículo, ortopédico y no ortopédico, se sujetarán a lo dispuesto en el TÍTULO XVII, DE LAS TUTELAS Y CURADURÍAS EN GENERAL, del Código Civil ecuatoriano, vigente, observando, también, lo dispuesto en el literal anterior. Los vehículos ortopédicos para uso personal de las personas con discapacidad deberán llevar en un lugar visible el símbolo internacional de acceso con la leyenda: “VEHÍCULO ORTOPÉDICO”. El distintivo o símbolo acreditará el derecho a franquicias de libre tránsito y estacionamiento en todo el territorio nacional, de acuerdo a lo que establezcan las ordenanzas y disposiciones de la Dirección Nacional de Tránsito”. Nota: Artículo reformado por Ley No. 38, publicada en Registro Oficial 250 de 13 de abril de 2006.

- El impuesto a los vehículos es recaudado de manera directa o a través de las instituciones que conforman el sistema financiero nacional, es decir, por una entidad ajena al cabildo, dentro del trámite de matriculación vehicular que se realiza ante las jefaturas de tránsito del país.

Pensamos que con la vigencia de este impuesto municipal conforme a lo prescrito por el COOTAD, se mantiene la discusión sobre la existencia de doble imposición interna,⁸⁴ que perjudicaría al propietario de un vehículo, esto en virtud de la existencia en nuestro país, de dos impuestos que gravan la propiedad vehicular, uno que es de beneficio del Estado nacional, administrado por el Servicio de Rentas Internas como administración tributaria central y, otro, precisamente el que estamos analizando, que es de beneficio municipal o distrital metropolitano, según donde se verifique el registro vehicular. Veamos más detenidamente esto que acabamos de plantear.

La Ley 2001-4⁸⁵ crea el impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos motorizados, destinados al transporte terrestre de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público, cuyo destinatario es el Estado ecuatoriano; tributo que es administrado por el Servicio de Rentas Internas y *que tiene por hecho generador la propiedad del vehículo motorizado*, tal cual ocurre también con el gravamen de beneficio municipal.

Esta ley señala en el art. 5 que el impuesto a la propiedad de vehículos motorizados *será el único exigible para la obtención de la matrícula anual de vehículos*, además de los valores de las tasas que corresponden a la Policía Nacional o a la Comisión de Tránsito del Guayas, hoy Comisión de Tránsito del Ecuador, según el caso, y los correspondientes a multas impuestas por infracciones de tránsito.

El artículo 61 del mismo cuerpo legal recientemente citado prevé algunas disposiciones derogatorias, entre las que se detalla lo siguiente:

- La Ley No. 004 de Impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre, del 7 de diciembre de 1988, publicada en el Registro Oficial No. 83 del 9 de los mismos mes y año, reformada por la Ley No. 30, publicada en el Suplemento al Registro Oficial 199 de 28 de mayo 1993, y Ley No. 41, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1996.
- Impuesto adicional a los vehículos matriculados en la provincia del Guayas (Consejo Provincial del Guayas), creado mediante Decreto S/N, publicado en el Registro Oficial No. 368 de 25 de agosto de 1945.

84. Véase, al respecto, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, pp. 134-136.

85. La ley 2001-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 325, del 14 de mayo de 2001, establece el impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos motorizados, destinados al transporte terrestre de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público; impuesto que tiene por sujeto activo al Estado ecuatoriano, que lo administra a través del Servicio de Rentas Internas; y por sujetos pasivos a los propietarios de dichos vehículos.

- El impuesto adicional de S/. 15 al impuesto municipal de rodaje en Pichincha, creado mediante Decreto S/N, publicado en el Registro Oficial No. 83 de 11 de diciembre de 1948, así como los impuestos adicionales de 8, 10 y 15 sucres mensuales al impuesto de rodaje de automóviles en servicio en Guayaquil, creados por el Decreto S/N, publicado en el Registro Oficial No. 68 de 30 de noviembre de 1920.

Finalmente, el art. 62 de la misma ley en referencia prescribe lo siguiente:

Asignaciones.- En el Presupuesto General del Estado se harán constar las correspondientes asignaciones que compensen hasta por el 110% de los valores percibidos en el año 2001 por los beneficiarios de los impuestos que se derogan mediante el artículo 64 de esta ley, con excepción de los previstos en los numerales: 2, 4, 6, 7, 8, 9 y 10. Las municipalidades recibirán, en los siguientes años, la compensación por el impuesto municipal a los vehículos, del que eran beneficiarias y que se deroga por esta ley, por un valor equivalente al percibido en el año 2001, incrementado en la misma proporción en la que se incrementen las recaudaciones por el impuesto anual sobre la propiedad de vehículos motorizados, establecido en el capítulo 1 de esta ley.

A partir de la disposición recientemente transcrita se aprecia que en el país están en vigencia dos impuestos que someten a gravamen a la misma materia imponible (avalúo del vehículo), al mismo sujeto pasivo (propietario del vehículo), por el mismo período de tiempo (anualidad), pero que corresponden a beneficiarios distintos, el uno a favor del Estado central ecuatoriano, administrado por el Servicio de Rentas Internas; y, el otro, a favor de la municipalidad o distrito metropolitano donde está registrado el vehículo automotor, y administrado por la jefatura de tránsito correspondiente.

Conviene destacar aquí que la Ley 2001-41 dispuso la supresión de algunas normas legales, que preveían la imposición sobre la propiedad vehicular, misma que tenía por beneficiarios, entre otros, a determinadas municipalidades del país. Según obra de la ley que comentamos, esta también estableció compensaciones por los rubros dejados de percibir, que debían cristalizarse a través de las transferencias por parte del Servicio de Rentas Internas a cada una de esos gobiernos, en los montos y en las condiciones allí determinados.

El evento descrito en el párrafo anterior supone un desequilibrio del sistema tributario imperante en el Ecuador, porque como se ha demostrado, resulta que coexisten dos impuestos de la misma naturaleza en cuanto al hecho generador, sujetos pasivos y período de causación, con distintos sujetos activos (Estado central y municipio o distrito metropolitano), cuantificación, exenciones, deducciones y trámites administrativos, que al margen de la posible desproporción que se pueda generar en términos económicos por la vigencia de dos cargas impositivas que gravan una misma manifestación de riqueza, desdice la racionalización sistémica

impositiva que debe primar en el país, capaz de procurar la conciliación y armonización de los tributos tanto de financiación nacional como local.

No obstante, la propia Ley 2001-41 estatuye que el único impuesto que se exigirá para la matriculación de vehículos motorizados es el de financiación nacional creado por dicha norma, lo que supondría que el impuesto municipal a los vehículos no debería ser exigido previo a dicha regularización vehicular y, por ende, a lo mejor no percibido con motivo de esa tramitación. Sin embargo, en la práctica se evidencia que el impuesto municipal es igualmente recaudado y exigido en el trámite de matriculación vehicular, toda vez que con un solo acto recaudatorio el contribuyente cumple con diversas cargas económicas (impuesto, tasas y hasta multas de tránsito).

Caso práctico

El propietario del vehículo marca: Toyota, modelo Corolla, año de fabricación: 2005, avalúo año 2007 US \$ 8.500,00, con las demás especificaciones constantes en la matrícula correspondiente, registrado en el cantón Guaranda, debe cancelar anualmente el impuesto municipal a los vehículos, conforme la siguiente tabla:

Base imponible		Tarifa
Desde US \$	Hasta US \$	US \$
8.001	12.000	15
Impuesto a pagar:		15,00

IMPUESTO AL JUEGO

Por efectos del pronunciamiento popular afirmativo a través de la consulta popular desarrollada el 7 de mayo de 2011, sobre varios tópicos, entre ellos respecto a la prohibición de negocios dedicados a juegos de azar tales como casinos y salas de juego, no resultan aplicables las normas que con ocasión de la regulación de este impuesto se encuentran consignadas en el COOTAD. Sin embargo, con fines informativos no deriva en infructuosa la remisión y análisis que en torno a dicho tributo se establece a continuación.

Como veremos más abajo, el COOTAD únicamente alude aspectos incompletos y básicos del impuesto al juego (art. 563). Seguidamente, en el art. 564 determina que este tributo deberá ser regulado mediante ordenanza municipal o metropolitana.

Inexistencia de los elementos esenciales del impuesto al juego

La actual regulación contenida en el COOTAD y, anteriormente la de la LORM, no han dejado fijados de inicio los aspectos esenciales del tributo que pa-

samos a señalar únicamente con fines de difusión, como son: sujeto activo, materia imponible, base imponible, tarifa, deducciones, esto en flagrante menoscabo del art. 4 del COT (principios de reserva de ley) y, sobre todo, de los principios de la materia tributaria contemplados en la Constitución.

Sujetos del impuesto al juego

Obviamente el sujeto activo de este impuesto es el municipio o distrito metropolitano en cuyo territorio se realiza la actividad de juego. Cuando el COOTAD establece los sujetos pasivos de este tributo, utiliza la frase siguiente: “Son sujetos pasivos del impuesto al juego, los casinos y demás establecimientos semejantes que puedan funcionar legalmente en el país”. La ley no ha definido por lo tanto, el alcance de lo que se entendería por “demás establecimientos semejantes”, cuestión que puede traer muchas dudas a la hora de aplicar el impuesto y, si vamos más hacia atrás, erróneamente ha atribuido subjetividad a los objetos, cuando podría haber señalado que los sujetos pasivos de este tributo son “los propietarios” o “los arrendatarios” de los casinos y demás establecimientos semejantes.

A su vez, por efectos del propio COOTAD, la regulación de los demás elementos del impuesto al juego obrará necesariamente mediante ordenanza. Si bien se trata de una habilitación expresa emanada del órgano legislador nacional, esta realidad deja mucha liberalidad en manos de los concejales (legislador local), también se opone a los principios de legalidad y reserva de ley en materia impositiva, auspicia la inseguridad jurídica, toda vez que se tendría tantas regulaciones particulares como número de municipios existe, abre la posibilidad de que se estructure un impuesto con elementos esenciales claramente fiscalistas o incluso confiscatorios, induce a la existencia de una competencia tributaria dañina, crea un espacio para un eventual abuso por parte de la administración en lo concerniente a realizar la liquidación de la obligación tributaria y, por último, propicia espacio para el manejo clientelar del tributo.

Prueba de los riesgos señalados es que en las diversas ordenanzas que se han adoptado para desarrollar este impuesto, no es casual encontrar diferentes tarifas, varias formas de liquidar o determinar el tributo, variopintas bases imponibles, períodos de declaración y pago muy diversos, hasta un amplio elenco de múltiples sanciones establecidas al margen de la ley y de la Constitución.

Sin embargo, en virtud del reconocimiento legal que ha tenido este gravamen y, dado el propósito de la presente obra, pasamos a plantear a continuación el siguiente caso sobre la determinación y liquidación del impuesto al juego, a la luz de la normativa expedida en su momento por el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

Caso práctico

La compañía Hotel ABC Cía. Ltda., propietaria del casino ubicado en el Hotel ABC (categoría lujo), procede con la declaración del impuesto al juego. La declaración la realiza en períodos trimestrales, conforme la ordenanza aplicable para el Distrito Metropolitano de Quito.⁸⁶

Dirección: Av. Simón Bolívar

Período: tercer trimestre 2009

Número de mesas y/o máquinas	Juego	Valor por mesa o máquina	Declaración y pago trimestral
3	Ruleta	50	150
2	Bacarà	50	100
7	Veintiuna	50	350
1	Punto y banca	50	50
10	Tragamonedas (cada máquina capacidad para 10 personas)	12	120
Impuesto a pagar:			770

Finalmente, añade el COOTAD que las municipalidades y los distritos metropolitanos cobrarán los tributos municipales o metropolitanos por la explotación de materiales áridos y pétreos de su circunscripción territorial, así como otros que estuvieren establecidos en leyes especiales. También deja consignado que todas las normas tributarias que financien ingresos municipales mantendrán su vigencia.

86. La Ordenanza Metropolitana No. 066, R. O. No. 740, 2003-01-08, que regula este impuesto, establece que por cada mesa instalada, previamente autorizada y registrada en la municipalidad, de ruleta, bacará, pinta, punto y banca, veintiuna, dados, tablero de bingo y similares, se pagará US 50,00, en forma trimestral. En caso de máquinas de 1 a 10 personas, se fija US \$ 1,20 por persona.

VI. TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS

Resulta indudable que la prestación de servicios públicos es inherente a los fines esenciales de los municipios y distritos metropolitanos. El art. 264.4 CRE, sobre las competencias exclusivas de los gobiernos municipales, establece la de prestar los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales, manejo de desechos sólidos, actividades de saneamiento ambiental y aquellos que establezca la ley. La misma connotación la da el art. 266 CRE para los gobiernos distritales metropolitanos. En consonancia con estas disposiciones constitucionales obran las disposiciones legales constantes en los arts. 55 letra d) y 84 letras f) y l) del COOTAD.

En esa línea de razonamiento también se expresa la responsabilidad de estos niveles de gobierno en la prestación de los servicios públicos y la implementación de las obras que les corresponda ejecutar para el cumplimiento de las competencias que la Constitución y la ley les reconoce de acuerdo con sus respectivos planes de desarrollo y de ordenamiento territorial, asegurando la distribución equitativa de los beneficios y las cargas, en lo que fuere aplicable, de las intervenciones entre los distintos actores públicos y de la sociedad de su territorio.

Inscritos en el marco constitucional y legal del país, los municipios y distritos metropolitanos pueden prestar los servicios y ejecutar las obras que son de su competencia en forma directa, por contrato, gestión compartida por delegación a otro nivel de gobierno o cogestión con la comunidad y empresas de economía mixta. Estas modalidades de gestión están previstas en los arts. 275 a 284 COOTAD.

La gestión institucional directa es la que realiza cada gobierno municipal o metropolitano a través de su propia institución, mediante la unidad o dependencia prevista en la estructura orgánica que el órgano de gobierno cree para tal propósito.

En el caso de contratación con terceros (gestión por contrato) la ejecución de obras y prestación de servicios, incluidos los de consultoría, los gobiernos municipales o metropolitanos observarán las disposiciones, principios, herramientas e instrumentos previstos en la ley que regule la contratación pública.

También podrán delegar la gestión de sus competencias a otros niveles de gobierno, sin perder la titularidad de aquellas. Esta delegación requerirá acto normativo del órgano legislativo correspondiente y podrá ser revertida de la misma forma y en cualquier tiempo. Ningún nivel de gobierno podrá delegar la prestación de servicios públicos que le hubiere delegado otro nivel de gobierno.

Podrán recibir delegaciones de servicios públicos desde el gobierno central, para lo cual, este último, entregará la asignación económica necesaria para la prestación del servicio.

Se podrá crear empresas públicas siempre que esta forma de organización convenga más a sus intereses y a los de la ciudadanía, garantice una mayor eficiencia y mejore los niveles de calidad en la prestación de servicios públicos de su competencia o en el desarrollo de otras actividades de emprendimiento. La creación de estas empresas se realizará por acto normativo del órgano de legislación del gobierno municipal o metropolitano y observará las disposiciones y requisitos previstos en la ley que regule las empresas públicas.

La administración municipal o metropolitana cautelará la eficiencia, eficacia y economía, evitando altos gastos administrativos a fin de que la sociedad reciba servicios de calidad a un costo justo y razonable.

Solo de manera excepcional se podrá delegar la prestación de servicios públicos de su competencia a la iniciativa privada. Esta delegación se realizará mediante acto normativo del órgano competente cuando el gobierno autónomo municipal o metropolitano no se encuentre en capacidad técnica y económica de gestionar directamente un servicio público o en caso de calamidad pública o desastre natural.

En los casos en los cuales ocurra la delegación de manera excepcional al sector privado para la prestación del servicio público, previamente se tendrá que clarificar sobre la naturaleza que tendrá la exacción generada precisamente por la prestación del servicio que se trate, porque para ello pueden concurrir diversas circunstancias, como por ejemplo: que el prestador del servicio se desenvuelva bajo régimen de monopolio; que el prestador del servicio persiga lucro; que el prestador del servicio sea persona jurídica de naturaleza pública; que el prestador del servicio compita con otros prestadores de servicios similares bajo régimen de Derecho privado persiguiendo lucro; que se trate de un servicio de los denominados esenciales, como el de agua potable; que se trate de un servicio no esencial o prescindible; el destino de lo recaudado. Una vez considerados los elementos que se presenten en cada supuesto, puede resultar que el rubro a pagar por parte de los beneficiarios del servicio se denomine de manera diferente, así entre otros: “tasa”, “precio”, “precio privado”, “precio público”, “peaje”. Varios de estos puntos señalados también son atinentes para casos que se relacionan con la ejecución de obras que originan gravámenes que deben ser sufragados por los beneficiarios.

La falta de capacidad técnica o económica para la gestión directa de un servicio público deberá ser debidamente justificada ante el respectivo órgano legislativo

local y la ciudadanía por la autoridad ejecutiva, en las condiciones establecidas en la Constitución y la ley. La selección correspondiente deberá realizarse mediante concurso público con excepción de la delegación de las competencias de riego, agua potable y alcantarillado a organizaciones comunitarias.

También se prevé la cogestión entre los gobiernos municipales y metropolitanos con la comunidad para la ejecución de obras en beneficio de esta última. Esta modalidad se instrumenta mediante convenios en los que se reconocerá como contraparte valorada el trabajo y los aportes comunitarios. Esta forma de cogestión esta exenta del pago de la contribución especial por mejoras y del incremento del impuesto predial por un tiempo acordado con la comunidad.

Igualmente la prestación de servicios y ejecución de la obra pública en virtud de las competencias reconocidas a los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos se la puede materializar a través de delegación a la economía popular y solidaria a fin de promover la naturaleza social y solidaria del sistema económico nacional.

TASAS MUNICIPALES Y METROPOLITANAS

En correspondencia con el ejercicio de las competencias exclusivas establecidas por la Constitución y el COOTAD a los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos, particularmente para la prestación de servicios públicos y para la ejecución de la obra pública, se les concede facultad normativa para la creación, modificación, exoneración y supresión de tasas y contribuciones especiales de mejoras, cuya recaudación permite precisamente el financiamiento de la prestación del servicio y de la ejecución de la obra pública, respectivamente.

Conviene en esta parte transcribir el art. 186 del COOTAD, que incorpora varias prescripciones marco, muy importantes respecto a la aplicación de tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras. La disposición jurídica citada expresa, entre otras cosas, lo siguiente:

Facultad tributaria.- Los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos y en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías. Cuando por decisión del gobierno metropolitano o municipal, la prestación de un servicio público exija el cobro de una prestación patrimonial al usuario, cualquiera sea el modelo de gestión o el prestador del servicio público, esta prestación patrimonial será fijada, modificada o suprimida mediante ordenanza.

Los municipios aplicarán obligatoriamente las contraprestaciones patrimoniales que hubieren fijado para los servicios públicos que presten, aplicando el principio de justicia redistributiva. (...) (Las cursivas nos pertenecen).

Ahora nos concentraremos específicamente en los aspectos más relevantes de la tasa como tributo de financiación municipal o metropolitana.

Objeto y determinación de la tasa

Encontramos que el art. 566 del COOTAD en referencia al objeto y determinación de las tasas, establece que las municipalidades y distritos metropolitanos están habilitados para aplicar las *tasas retributivas de servicios públicos* establecidas en dicha ley, pudiendo también aplicar tasas sobre otros servicios públicos municipales o metropolitanos, siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios.

Esta normativa que abre el tratamiento legislativo en materia de tasas en el país, al referirse a la tasa como medio de retribución, está haciéndolo respecto a lo que la doctrina especializada viene denominando: “tasa como contraprestación”, por lo que indiscutiblemente cobija entre líneas al prolegómeno rector en materia de este tributo, como lo es el “principio del beneficio”, según el cual, solo se ha de proceder a exigir el pago de una tasa al administrado que haya recibido beneficio de forma directa o indirecta, a remolque de la prestación “efectiva” del servicio público.¹ O dicho de otro modo, el contribuyente únicamente ha de pagar una tasa de conformidad con el beneficio recibido a través de la prestación del servicio. Obviamente, estamos hablando bajo el supuesto de que la prestación de un servicio público, siempre genera beneficio –de alguna índole– al administrado. Nuestro régimen jurídico sobre la materia no establece parámetros sobre dos elementos importantes que orbitan alrededor de este tributo y, sobre todo, respecto al potencial nacimiento de la obligación tributaria, como son, por una parte, la situación de “disponibilidad del servicio” y, por otra parte, la “utilización o aprovechamiento” del mismo, lo que en orden a las prerrogativas que poseen los municipios y distritos metropolitanos, puede ser clarificado a través de la emisión de las ordenanzas correspondientes.

El art. 571 del COOTAD se explica por sí solo, establece que en el cobro de los servicios básicos se deberá aplicar un sistema de subsidios solidarios cruzados entre los sectores de mayores y menores ingresos. Pese a que esta disposición consta dentro del capítulo concerniente a la contribución especial de mejoras, consideramos que es más preciso incorporarla en la referencia que estamos haciendo

1. Sobre la reserva de ley y las tasas, véase, entre otros, José Oswaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, pp. 517-520.

a los aspectos propios de la tasa, toda vez que se refiere a servicios públicos y no a obras públicas.

Podemos encontrar en la práctica tributaria local ecuatoriana experiencias muy diversas de aplicación de las tasas, sin embargo, merece que destaquemos el caso de la denominada tasa de seguridad, muy popular en los últimos tiempos, porque su creación y aplicación se viene dando intensamente, en un contexto de creciente inseguridad y violencia otrora inexistente en muchas ciudades del país.

Un caso relacionado con lo que estamos examinando es el de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana, creada en el año 2002 por el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.² Se trata de un tributo singular, con valores mensual y anual, que se cobra anualizado conjuntamente con el impuesto predial, es calculado con base en la ubicación de los predios en el territorio distrital y al destino preponderante que se les da (vivienda, actividades económicas y de servicio). Por ejemplo, para los predios del espacio urbano se toma en cuenta la ubicación y el uso preferentemente para vivienda dentro de la división del territorio distrital en 9 sectores socio-económicos, el monto del tributo va de 2 a 27 dólares de los Estados Unidos de América. Así, los inmuebles urbanos ubicados en sectores más deprimidos causan un valor menor de la tasa, mientras que los que se asientan en sectores de mayor comodidad económica, causan un valor mayor en concepto de este gravamen.³ En resumen, la Tasa de Servicios de Seguridad Ciudadana que referimos, se estructura con elementos sustanciales —hecho generador y base imponible— más propios de un impuesto, antes que de un tributo como la tasa propiamente dicha.

De vuelta a nuestra materia central de análisis encontramos que la misma legislación que citamos al iniciar este acápite explica que se entenderá por “costo de producción” el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiéndose rechazar la inclusión de gastos generales de la administración municipal o metropolitana sin relación directa y evidente con la prestación del servicio. Si tal como señala el COOTAD el monto del tributo en análisis tendrá relación con el costo que implica producir el servicio, el esquema así planteado para determinar la obligación tributaria no consideraría dentro de los costos un valor adicional, que servirían por ejemplo, para mantener, ampliar la cobertura y mejorar el servicio. Con la fórmula de reparto del gravamen vigente, se estaría condenando a que financieramente el servicio se mantenga, en el mejor de los casos, en similares condiciones de calidad y cobertura.

2. Ordenanza Municipal No. 79, publicada en el Registro Oficial 735, de 31 de diciembre de 2002.

3. Véase un análisis al respecto en: César Montaña Galarza, “Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana”, en *Foro: revista de derecho*, No. 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2011, pp. 145-167.

También queda aclarado en ese cuerpo normativo, que es factible lograr mediante la gestión de la tasa, la aplicación de una política de orden social, de esta manera se establece que el monto de las tasas puede ser menor al costo –de producción del servicio que origina el tributo–, cuando se trate de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad o distrito metropolitano. La disposición que comentamos no establece qué se entiende por “servicios esenciales”, ni señala cuáles pueden ser tenidos como tales, por lo que pensamos que la definición debe ser aportada mediante ordenanza. No sobra decir también que el monto de las tasas autorizadas por el COOTAD, necesariamente debe ser fijado por ordenanza.

Hay que destacar que la propia Constitución mediante el art. 199, prevé la existencia de un tipo diferente de tasa, no generado a través de normativa local. Se trata de las tasas por servicios notariales, que son de naturaleza pública. Al efecto, esta cláusula constitucional prescribe, entre otras cosas, lo siguiente: “... las tasas que deban satisfacer los usuarios, serán fijadas por el Consejo de la Judicatura. Los valores recuperados por concepto de tasas ingresarán al Presupuesto General del Estado conforme lo que determine la ley”.

Sujetos de la tasa

La municipalidad o distrito metropolitano que preste el servicio público por gestión propia o por medio de la empresa pública municipal o metropolitana creada para el efecto, se constituye en sujeto acreedor tributario de los valores a recaudar por concepto de tasas por servicios públicos.

Nuestra legislación sobre la materia define en forma general, que son sujetos pasivos de la tasa, las personas naturales o jurídicas de derecho público o de derecho privado, sobre las que se constate la prestación del servicio público que la motiva.

Obsérvese por lo tanto, que al igual que los particulares y las sociedades, el Estado y más entidades del sector público también tienen la obligación de pagar las tasas que se establezcan por la prestación de los servicios públicos que otorguen las municipalidades, distritos metropolitanos y sus empresas. Queda dispuesto también que para este objeto, las entidades oficiales deben hacer constar la correspondiente partida en sus respectivos presupuestos (art. 567 del COOTAD). En este sentido, habrá que tomarse en cuenta casos singulares, por ejemplo, los de las empresas públicas municipales que prestan servicios a los municipios que las crearon, o de empresas públicas que se benefician de los servicios prestados por otras de la misma naturaleza. Al respecto, si bien se trata de relaciones jurídico tributarias entabladas entre instituciones de Derecho público, cada uno de los sujetos

involucrados posee su propia personalidad jurídica, lo que deberá ser tomado en cuenta para efectos de saldar la obligación de contribuir que se genere.

En este mismo sentido constan los ordinales 1 y 2 del art. 35 del COT, que prescriben lo siguiente:

Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, *en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales*: 1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública; 2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos (Las cursivas nos pertenecen).

Para todos los casos en que se creen exenciones u otro beneficio en materia de tasas, será necesario que se realice previamente un análisis detallado sobre la pertinencia en la previsión de tales beneficios, así como acerca de su admisibilidad por razón de orden público, social o económico.

Debemos señalar también el caso especial de las tasas que pueden generarse a cargo de quienes de manera autorizada, utilicen de manera privativa o realicen un especial aprovechamiento del dominio público.

El COOTAD también manda que las empresas públicas o privadas que utilicen u ocupen el espacio público o la vía pública y el espacio aéreo, en este caso municipal o metropolitano, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes, pagarán al gobierno municipal o metropolitano la *tasa o contraprestación* por dicho uso u ocupación.

Al respecto, comentamos que el art. 41 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, en mención al ordenamiento tributario, señala que para las empresas públicas se aplicará el régimen tributario correspondiente al de entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previsto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes de naturaleza tributaria, constando como condiciones su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, que lleven contabilidad y que cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, dicha ley y las demás que fueren aplicables. Seguidamente prevé que las empresas públicas que presten servicios públicos estarán exentas del pago de regalías, tributos o de cualquier otra contraprestación por el uso u ocupación del espacio público o la vía pública y del espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes.

Como puede notarse, esta disposición últimamente citada resulta contraria a lo previsto en el COOTAD, respecto del pago de la tasa por el uso u ocupación del

espacio público para los efectos descritos. En este caso, en atención a los criterios de especialidad y competencia, nos parece que resulta aplicable la disposición incorporada en el COOTAD, caso contrario se lesionaría la autonomía de los gobiernos autónomos descentralizados aludidos.

Servicios que generan la obligación de pago de tasas

El COOTAD (art. 568) determina que se cobrará la tasa por la prestación de cada uno de los siguientes servicios: aprobación de planos e inspección de construcciones, rastro, agua potable, recolección de basura y aseo público, control de alimentos, habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, servicios administrativos, alcantarillado y canalización, y otros servicios de cualquier naturaleza.

Esta última referencia implica que la ley habilita la creación de tasas por servicios de cualquier naturaleza prestados por la municipalidad o distrito metropolitano, entre los cuales podrían estar por ejemplo, aquellos que están relacionados con la protección al ambiente. Es decir, que habrá tantas tasas como cuantos servicios públicos preste la municipalidad o distrito metropolitano, directamente o por medio de sus empresas. Disposición que habrá de ser entendida, no obstante, en el marco de las competencias que les han sido atribuidas a estos niveles de gobierno a través de la Constitución y de la ley.

Asimismo, se enfatiza que las tasas serán reguladas mediante ordenanza, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los servicios descritos. Prerrogativas que ya han sido aludidas en este trabajo con ocasión de la revisión y análisis de la facultad tributaria que corresponde constitucional y legalmente a estos niveles de gobierno autónomo descentralizado.

Competencias sobre aeropuertos y las tasas aeroportuarias

Con una perspectiva estratégica, según el mismo art. 568 del COOTAD, se ha previsto que cuando el gobierno central hubiere transferido o transfiera excepcionalmente al nivel de gobierno municipal o metropolitano las competencias sobre aeropuertos, se entenderá también transferida la facultad de modificar o crear las tasas que correspondan y a las que haya lugar por la prestación de estos servicios públicos, a través de las correspondientes ordenanzas.

Respecto a esta disposición jurídica que acabamos de citar, es necesario que resaltemos que de conformidad con la Constitución (art. 261), el gobierno central tiene competencia exclusiva sobre puertos y aeropuertos, sin perjuicio de ello, el COOTAD abre la vía únicamente para que en el caso de los aeropuertos se transfiera las competencias correspondientes a servicios públicos, para materializar el

“ejercicio concurrente de la gestión” entre distintos niveles de gobierno, tal como prevé el art. 260 de la misma norma suprema.

Debido a los efectos que derivan del art. 287 de la CRE, es pertinente para cerrar este punto transcribirlo. La segunda parte de la disposición aludida establece que: “Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley”. En principio, este mandato fundamental impide que una persona de derecho privado se beneficie del cobro de tasas, como en su momento ocurrió hace pocos años en el marco de la gestión de las tasas aeroportuarias, de parte del concesionario del aeropuerto Mariscal Sucre de Quito.⁴ Si la determinación constitucional va en el sentido indicado, quiere decir que si una institución de Derecho privado –por virtud de delegación excepcional– presta servicios de orden público, no podrá aplicar tasas retributivas, sino alguna otra prestación de distinta naturaleza, por ejemplo, un precio privado o un peaje.

Los derechos que cobra el Registro de la Propiedad

Cerramos esta parte comentando que la Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos del Ecuador, crea la noción sui generis del “arancel” –en lugar de utilizar la figura de la tasa como instituto propio de las municipalidades y distritos metropolitanos– para referirse a, entre otros, los cobros que se originan por la prestación de los servicios –de indiscutible naturaleza pública– de registro y certificaciones, por ejemplo, de las oficinas de Registro de la Propiedad municipales. A la sazón, el art. 33 de la precitada ley dispone lo siguiente:

Aranceles.- La Dirección Nacional de Registro de Datos Públicos establecerá anualmente el valor de los servicios de registro y certificaciones mediante una tabla de aranceles acorde a las cuantías de los actos a celebrarse, documentos de registro y jurisdicción territorial.

*En el caso del registro de la propiedad de inmuebles será el municipio de cada cantón el que con base en el respectivo estudio técnico financiero, establecerá anualmente la tabla de aranceles por los servicios de registro y certificación que preste.*⁵ (Las cursivas nos pertenecen).

4. Un estudio interesante sobre esta temática se lo encuentra en el trabajo de Gabriela Valdivieso Ortega, “Análisis de la jurisprudencia No. 003-09-SIN-CC de la Corte Constitucional para el Período de Transición referente a los emolumentos cobrados por la prestación del servicio del Aeropuerto Mariscal Sucre”, en *Foro: revista de derecho*, No. 11, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2009, pp. 185-209.
5. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 162, de 31 de marzo de 2010. Esta legislación está en consonancia con el art. 142 de la Constitución, que se ocupa del ejercicio de la competencia del registro de la propiedad. Allí se establece que: “La administración de los registros de la propiedad de cada cantón corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados municipales. El sistema público nacional de registro de la propiedad corresponde al gobierno central, y su administración se ejercerá de manera concurrente con los gobiernos autónomos descentralizados

Sin embargo, la misma norma transcrita ordena que sea cada municipio el que mediante ordenanza defina el valor de los aranceles, monto que forzosamente deberá estar atado a “las cuantías de los actos a celebrarse, documentos de registro y jurisdicción territorial”, mas no al costo que representa la prestación efectiva de los correspondientes servicios. De allí que para el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, los aranceles o tarifas utilizados en el Registro de la Propiedad constituyen “ingresos no tributarios”,⁶ evento que los aleja aún más de su posible clasificación como contribuciones de carácter tributario. Sin embargo, recordemos que las “tarifas” puntualmente consideradas constan en el art. 186 del COOTAD, que trata sobre la facultad tributaria de los municipios y distritos metropolitanos.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS

De las competencias exclusivas conferidas constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos, puede advertirse que algunas de ellas se vinculan con la ejecución de la obra pública, que en algunos casos está relacionada con aquella necesaria para la prestación de algún servicio público en particular, como se da en el caso del alcantarillado o, también del agua potable.⁷

Basta revisar el art. 264 de la CRE para corroborar en tal sentido varias competencias, como las de: planificar, construir y mantener la vialidad urbana; planificar, construir y mantener la infraestructura física y los equipamientos de salud y educación, así como los espacios públicos destinados al desarrollo social, cultural y deportivo, de acuerdo con la ley; preservar, mantener y difundir el patrimonio arquitectónico, cultural y natural del cantón y construir los espacios públicos para estos fines. Competencias que guardan correlación con aquella prevista en la misma disposición constitucional sobre la creación, modificación y supresión, mediante ordenanza, de contribuciones especiales de mejoras; tributo que se encuentra desarrollado sobre todo, entre los arts. 569 a 593 del COOTAD. Otras reglas del

municipales de acuerdo con lo que disponga la ley que organice este registro. Los parámetros y tarifas de los servicios se fijarán por parte de los respectivos gobiernos municipales”.

6. Véase al respecto, el art. 2 y más pertinentes de la Resolución No. DMF-2011-001, emitida por la Dirección Metropolitana Financiera del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, de fecha 12 de octubre de 2011. Esta Resolución también incorpora un glosario de términos, en donde encontramos que se entiende como “Derecho”: “*El valor, tarifa o arancel que puede cobrar el Registro de la Propiedad por cada unidad de bien de que se trate la certificación cuando en el certificado tengan más relevancia los bienes, como en los certificados de gravámenes; o, por el número de personas peticionantes como en los certificados de bienes*” (Las cursivas nos pertenecen).
7. Sobre reserva de ley y contribuciones especiales de mejoras, véase, entre otros, José Oswaldo Casás, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, pp. 526-529.

COOTAD rigen para este tributo respecto de los demás gobiernos autónomos descentralizados, que de conformidad con el art. 238 de la CRE son: las juntas parroquiales rurales, los consejos provinciales y los consejos regionales.

Sin perjuicio de lo indicado en las líneas precedentes, destacamos que nuestra Constitución se refiere tanto a la “contribución especial” (arts. 287 y 301), como a la “contribución especial de mejoras” (art. 264.5), aquella que vendría a ser el género, y esta la especie. La primera susceptible de ser creada prácticamente por cualquier órgano del poder público habilitado para el efecto y la segunda por los gobiernos autónomos descentralizados municipales.

En general, la “contribución especial” es el tributo que se debe “en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado”, mientras que la “contribución de mejoras” es la contribución especial en la que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente le beneficia al incrementar el valor de su inmueble.⁸ Entre nosotros, la contribución especial en general, se entiende como un tributo cuyo hecho generador está constituido por los beneficios o la ventaja derivados de la ejecución de obras públicas, prestaciones sociales u otras actividades de orden público. En cambio, específicamente hablando, la contribución especial de mejoras se relaciona con la ejecución de una obra pública que irroga beneficio a particulares.⁹

Objeto de la contribución especial de mejoras

Tal como define nuestra normativa sobre la temática que ahora abordamos, este tributo de recaudación local, tiene como objeto el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública. Bajo este supuesto, habría de entender que la construcción de una obra pública no puede irrogar perjuicio alguno a los administrados, efecto que no es del todo descabellado plantearse y que acaece, por ejemplo, cuando debido a la construcción de una obra vial de gran envergadura, que toma varios meses ejecutarla, se provoca la quiebra de negocios cuyas actividades se desarrollaban a ambos lados de la vía.

Sujetos de la contribución especial de mejoras

Observamos que el sujeto activo de la contribución especial de mejoras es la municipalidad o distrito metropolitano en cuya jurisdicción se ejecute la obra,

8. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, 8a. ed., pp. 195-197.

9. Cfr. Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, pp. 66-68.

pese a que en muchas ocasiones la obra pública es planificada y ejecutada por las correspondientes instancias de empresas públicas municipales u otras.

Debido a la versatilidad que posee la contribución especial de mejoras, muchos sujetos pueden resultar obligados al pago del tributo, de allí que de manera genérica el COOTAD prevé que son sujetos pasivos de la contribución especial de mejoras los propietarios de los inmuebles beneficiados por la ejecución de la obra pública.

Al respecto, vale señalar que no basta con la verificación de la obra pública municipal o metropolitana para acreditar la obligatoriedad de pago del tributo, pues el objeto de esta y que constituye su punto cardinal es *el beneficio* que la misma produzca. Además, solo se ha considerado un posible beneficio en términos de la propiedad de inmuebles, pero no de otros eventos como por ejemplo, el establecimiento o la creación de condiciones mejores –vía construcción de obras públicas– para la ejecución de actividad económica comercial.

Disminución o exoneración de la contribución especial de mejoras

Se determina también en el Código de la materia, que las municipalidades y distritos metropolitanos pueden absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exoneraciones que por razones de orden público, económico o social se establezcan mediante ordenanza, cuya iniciativa privativa como sabemos, corresponde al alcalde. Los poderes que poseen esos gobiernos autónomos descentralizados para crear beneficios tributarios, en conjunto dan cuenta de la existencia de un grado importante de descentralización fiscal en este ámbito.

Carácter real de la contribución especial de mejoras

Si se toma en cuenta la manera como en nuestro régimen tributario local se configura la contribución especial de mejoras (arts. 576 y 593 del COOTAD), es fácil colegir que esta posee carácter real, porque tiene una fuerte y única imbricación con el inmueble considerado como unidad predial físicamente comprobable, definición que da la pauta para explicar que las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación catastral, responden con su valor por el mencionado tributo, cuyo monto no puede rebasar el 50% del mayor valor experimentado por el inmueble entre la época inmediatamente anterior a la obra y la época de la determinación de la obligación tributaria. Alertamos acerca de la contradicción evidente que existe entre los citados artículos del COOTAD, porque el primero establece paladinamente que los propietarios solo responderán por concepto del gravamen que estamos analizando, “*hasta por el valor de la propiedad*, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado...” (las cursivas nos pertenecen), lo que da a

entender que al efecto se podrá considerar hasta el total del valor del predio, mientras que el segundo fija un límite del 50%.

El art. 281 del COOTAD y la contribución especial de mejoras

Ahora abordaremos un caso nuevo que se relaciona con las reglas generales respecto a la gestión de las contribuciones especiales de mejoras. Mencionamos por lo tanto al art. 281 del COOTAD, inserto en el título VII, Modalidades de Gestión, Planificación, Coordinación y Participación, capítulo I, sección segunda, acerca de la Gestión Delegada. Se trata de una norma especial que expresa lo que sigue:

La cogestión de los gobiernos autónomos descentralizados con la comunidad.- En los casos de convenios suscritos entre los gobiernos autónomos descentralizados con la comunidad beneficiaria se reconocerá como contraparte valorada el trabajo y los aportes comunitarios. *Esta forma de cogestión estará exenta del pago de la contribución especial por mejoras y del incremento del impuesto predial por un tiempo acordado con la comunidad*” (Las cursivas nos pertenecen).

Cabe criticar aquí la evidente pobre técnica legislativa que muestra la norma transcrita, nótese que ella exonera expresamente la “forma de cogestión”, cuando lo que debió expresar es que las obras desarrolladas bajo el mecanismo de la cogestión causan o generan tales gravámenes, pero que los sujetos pasivos quedan exonerados del pago.

Nos parece dable plantear también que la “cogestión” solo podría entrar en acción respecto de obras de menor o mediana cuantía, es decir, no sirve para aquellas obras de influencia o beneficio general, sino de las que benefician solo a una área que es parte del territorio que comprende la jurisdicción del municipio o la del distrito metropolitano. Algunas de las obras de influencia general o amplia son de gran dimensión y trascendencia, incluso pueden ser emblemáticas en varios sentidos y, así mismo, requieren ingentes cantidades de recursos para su ejecución, mismos que no pueden ser absorbidos con cargo al presupuesto del ente público que las construye y, peor aún, por las finanzas de los administrados por vía del pago de la contribución especial de mejora.

Evidenciamos que el art. 570 del COOTAD incorpora algo muy importante que afecta la consideración que tradicionalmente se ha tenido en nuestro medio, respecto al tributo que ahora estudiamos, y que no contemplaba la anterior LORM. La norma jurídica en mención trata sobre la “exención por participación monetaria o en especie” y, al efecto prescribe lo siguiente: “Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos podrán desarrollar proyectos de servicios básicos con la participación pecuniaria o aportación de trabajo de las comunidades organizadas, en cuyo caso estas no pagarán contribución de mejoras”.

Creemos que para este caso, el hecho de reconocer el trabajo y los “aportes” –se entiende en monetario–, de la comunidad, resulta positivo en aras de lograr un mayor acercamiento de los GAD hacia la comunidad que se asienta en sus territorios; los ciudadanos y los habitantes en general podrán conocer de primera mano la realidad administrativa y financiera de la gestión local y apropiarse de su propio trabajo, así como de las obras que con él construyan. Pero como se explicará enseguida, pueden suscitarse también elementos negativos para la dogmática tributaria a raíz de la aplicación de este novel mecanismo de manejo de la obra pública.

Vale puntualizar ahora los aspectos que consideramos *sui géneris* o a lo mejor incluso inconvenientes de esta nueva regulación, sea porque no abonan a la seguridad jurídica o ya porque constituyen verdaderas antinomias jurídicas, problemas que inducen a pensar en la necesidad de impulsar reformas al ordenamiento de marras. Veamos entonces las puntualizaciones que anunciamos:

- El art. 281 del COOTAD trae un doble beneficio en forma de exoneración para las comunidades que intervengan en la ejecución de obras públicas, siempre mediante convenio o acuerdo previo, toda vez que la dispensa operaría respecto de la contribución especial de mejoras; y además, del eventual incremento futuro del impuesto predial, por un lapso determinado en tal instrumento. Al parecer, estos beneficios que se conceden son exagerados, ya que pensamos que nada tiene que ver el beneficio real o presuntivo que ocurre en el valor venal de los predios por causa de una obra pública ejecutada, con la imposición a la propiedad de los inmuebles. Es más, con el beneficio que deriva de la obra pública, puede aumentar el avalúo comercial de los predios, he aquí una ventaja más para la comunidad, en perjuicio de las rentas de los gobiernos autónomos descentralizados involucrados.
- La valiosa herramienta contenida en el art. 281 del COOTAD puede, bajo ciertas circunstancias, ser utilizada con fines netamente políticos, populistas o demagógicos, llegando inclusive a perjudicar eventualmente la situación económica de amplios sectores de contribuyentes. Esto se explica de la siguiente manera: una administración municipal o distrital tiene la potestad de suscribir múltiples “convenios de cogestión” para ejecutar obra pública, lo que entre otros cometidos, le permitiría granjearse la voluntad popular que se traduce en votos a cambio de exenciones tributarias, lo que al tiempo de perjudicar las rentas del ente público puede presionar para que abusiva e ilegalmente se distribuya la carga tributaria perdonada o exonerada respecto de unas comunidades, al resto de contribuyentes no integrantes de tales organizaciones de ciudadanos.
- Asombra que la norma jurídica en cuestión no señale límite temporal alguno dentro del cual operaría la exención tributaria, asunto que queda librado al convenio que se suscriba entre el ente público y la comunidad. Las exenciones respecto a contribuciones especiales de mejoras deben constar en la

ley o en ordenanza, con lo cual se entiende que solo estas pueden definir su duración o vigencia, ya que constituye un aspecto sustancial de todo tributo, en respeto al principio democrático de reserva de ley. Además, puede ocurrir que una determinada administración municipal o distrital malintencionada políticamente, bajo este mecanismo, afecte recaudaciones futuras, con las consecuencias negativas que ello irrogaría a planes y proyectos de los sucesores en la Administración. Es posible que ocurra también que el período contemplado para la exención supere con creces el de duración o de vida útil de la obra pública que se trate.

- La misma disposición jurídica tantas veces citada alude en general a los gobiernos autónomos descentralizados, no hace exclusión alguna, mientras que el art. 570 del COOTAD versa en forma expresa y única sobre los gobiernos municipales y metropolitanos; además, esta última norma jurídica prescribe sobre “desarrollar proyectos de servicios básicos”, por lo que se debería entender que se trata de proyectos que generan obra pública útil para que el servicio sea prestado de manera eficiente. El art. 281 del COOTAD es una norma general, que alude expresamente a la cogestión sustentada en un convenio, opera como una disposición que ampara a la norma del art. 570 del mismo instrumento legal.
- Si el art. 281 del COOTAD se expresa sobre “exoneraciones”, cabe comprender que la ejecución de obras públicas mediante el mecanismo de la cogestión, en principio genera la obligación tributaria de pago de la contribución especial de mejoras, pero que por una situación concreta o exclusiva, no ha de ser pagada por los beneficiarios de la obra, ya que se vería mal que la comunidad participe con aportes en dinero o en trabajo y que además tenga la obligación de cancelar la contribución por obra pública. Pero esta aparente injusticia es solamente eso, figurada, según explicamos en el siguiente punto.
- Planteamos que la aplicación de los arts. 281 y 570 del COOTAD siempre conducen al resultado “cero” en términos de cobro y recaudación de la contribución especial de mejoras ejecutada mediante el sistema de cogestión, por lo tanto, la ley no reconoce casos en los cuales el aporte pecuniario y en especie o, solo uno de ellos, por parte de la comunidad, sea parcial respecto al costo total que implica la ejecución de la obra pública o, lo que es lo mismo, tales disposiciones conducen al escenario en el cual pese a que exista aporte del ente público para la ejecución de la obra, en ningún caso ese rubro sería asumido por la comunidad beneficiaria. Para que esto se entienda mejor, a continuación presentamos el siguiente ejemplo: puede darse el caso de una obra de adoquinado ejecutada mediante cogestión, en la cual el costo total ascienda a USD 10.000,00 de los cuales el 50% es asumido por la comunidad beneficiaria por medio de aporte pecuniario y trabajo; el otro 50% es aportado por el municipio mediante dirección técnica, diseño de la obra, materiales,

trabajo de empleados, funcionamiento de maquinaria, capacitación de los empleados, etc. En este caso el municipio no podrá recuperar ni el 50% del costo de la obra que fue su aporte, gasto o inversión, porque según el nuevo marco jurídico del COOTAD (art. 281), la comunidad a más de resultar exenta de la contribución especial de mejora, podría incluso no pagar por un tiempo determinado el incremento del gravamen predial.

- Las disposiciones 281 y 569 del COOTAD determinan la posibilidad de establecer exenciones totales o parciales de la contribución especial de mejoras, pero la primera norma se inspira en la existencia previa e indispensable de un convenio y, en el reconocimiento del aporte de la comunidad, mientras que la segunda se activaría solo por situaciones de orden social y económica de los aportantes. El art. 570 de la misma ley se manifiesta también respecto al reconocimiento de una exención total, por existir la gestión con comunidades organizadas.
- Entre los arts. 281 y 570 del COOTAD existe contradicción parcial, y en algún sentido son tautológicos, toda vez que ambos se ocupan de la exención –se entiende total– de la contribución especial de mejoras por la ejecución de obras en cogestión, pero existe un elemento adicional, que la primera puede llevar a entender que la exención del tributo sea solo por un tiempo determinado, mientras que la segunda establece de una vez el beneficio sin límite alguno, es decir, total. De esta manera, a la luz del art. 281 del COOTAD, un convenio suscrito entre la Administración municipal o metropolitana y la comunidad, bien puede menoscabar o disminuir un beneficio total o completo determinado por ley precisamente en el art. 570 del mismo Código Orgánico. Sea que se diere la exención total del pago de la contribución especial de mejora o por un período específico, puede ocurrir que el financiamiento de la obra deriva de créditos de fuente interna o externa, cuyo prestamista ha fijado un plazo específico para la devolución de los fondos, con lo cual cabría reconocer una importante presión adicional a las finanzas del gobierno autónomo descentralizado correspondiente.
- Como se puede apreciar, en el régimen tributario ecuatoriano las exoneraciones del pago de contribuciones especiales de mejoras operan de tres formas diferentes: la primera, mediante ley, la segunda, por medio de un convenio con la comunidad organizada para desarrollar proyectos de cogestión y, la tercera, mediante ordenanza.

Finalmente, creemos que existen los suficientes argumentos de peso para decir que con este original mecanismo del COOTAD, que reconoce las obras desarrolladas en cogestión con la comunidad organizada, queda la posibilidad para que amplios sectores asentados en los territorios de los gobiernos autónomos descentralizados concernidos, se beneficien del no pago de la contribución especial de mejoras e incluso el incremento del impuesto predial, tributos importantes para las arcas

locales, con lo que se lesionaría significativamente los ingresos, que casi siempre son insuficientes. Además, se afectaría principios fundamentales de la materia tributaria como son los de legalidad y de reserva de ley, con la consecuente lesión al derecho constitucional a la seguridad jurídica. Como también hemos explicado, esta herramienta –la cogestión– es susceptible de ser utilizada políticamente, con fines populistas y demagógicos, pudiendo llegar hasta a perjudicar las finanzas privadas y públicas.

Por lo tanto, la racionalidad y suficiencia que debe encarnar el régimen tributario nacional y local, según exigencia del art. 300 de la Constitución, debe ser alcanzada cuanto antes mediante una nueva y adecuada reforma al ordenamiento jurídico de la tributación local.

Contribución especial de mejoras por obras de vialidad

La construcción de vías conectoras y avenidas principales generará la contribución especial de mejoras para el conjunto de la zona o de la ciudad, según sea el caso. Existe el beneficio cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia, por ordenanza del respectivo concejo. Cabe indicar que sin embargo, en la práctica es frecuente encontrar que la dirección municipal o metropolitana, o la empresa pública pertinente, es la encargada de definir el espacio geográfico o área influenciada por la obra pública, lo que a su vez determina *grosso modo* el potencial número de inmuebles considerados y de sujetos obligados por el gravamen.

Tipos de obras que se financian con las contribuciones especiales de mejoras

Según el COOTAD, las obras que se financian con la contribución especial de mejoras son: apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; repavimentación urbana; aceras y cercas; obras de alcantarillado; construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; desecación de pantanos y relleno de quebradas; plazas, parques y jardines; otras obras que las municipalidades o distritos metropolitanos determinen mediante ordenanza, previo el dictamen legal pertinente.

Merece hacer una crítica sobre la alusión que hace la norma sobre el dictamen legal pertinente que requeriría para la determinación de nuevas obras, esto porque se estaría contradiciendo francamente el art. 6 k) del COOTAD, que versa sobre la garantía de la autonomía de los gobiernos autónomos descentralizados.

Cuantificación de la contribución especial de mejora

Pese a que la ley (COOTAD) establece algunos parámetros básicos sobre los rubros a tomarse en cuenta para el cálculo del gravamen, también contempla reglas específicas respecto a pavimentos (art. 579), repavimentación (580), aceras (art. 581), cercas o cerramientos (art. 582), alcantarillado (art. 583), construcción de la red de agua potable (art. 584), obras de desecación (art. 585).

En términos generales, según la legislación que revisamos el monto de este tributo es el costo de la obra respectiva, prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción que se establezca en las respectivas ordenanzas observando los parámetros generales previstos en el COOTAD por tipo de obra. Al efecto, se distribuye el costo de la obra pública, en los siguientes casos: pavimentación; repavimentación; aceras; cercas o cerramientos; alcantarillado; construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; obras de desecación de pantanos y relleno de quebradas. También la ley ordena que para la determinación de cualquiera de las contribuciones especiales de mejoras, se ha de incluir todas las propiedades beneficiadas por la obra pública.

Obras ejecutadas fuera de la jurisdicción municipal o distrital

Cuando la municipalidad o distrito metropolitano ejecute una obra que beneficie en forma directa e indudable a propiedades ubicadas fuera de su jurisdicción y, si mediare un convenio con el gobierno autónomo descentralizado donde se encuentran dichas propiedades, es posible aplicar el tributo de marras. A falta de convenio con la municipalidad limítrofe, el caso se someterá a resolución del Consejo Nacional de Competencias.

Costos reembolsables a través de contribuciones especiales de mejoras

Los costos de las obras cuyo reembolso se permite son: el valor de las propiedades cuya adquisición o expropiación fueren necesarias para la ejecución de las obras, deduciendo el precio en que se estimen los predios o fracciones de predios que no queden incorporados definitivamente a la misma; pago de demolición y acarreo de escombros; valor del costo directo de la obra, sea esta ejecutada por contrato o por administración de la municipalidad, que comprende: movimiento de tierras, afirmados, pavimentación, andenes, bordillos, pavimento de aceras, muros de contención y separación, puentes, túneles, obras de arte, equipos mecánicos o electromecánicos necesarios para el funcionamiento de la obra, canalización, teléfonos, gas y otros servicios, arborización, jardines y otras obras de ornato; valor de

todas las indemnizaciones que se hubieran pagado o se deban pagar por razón de daños y perjuicios que se pudieren causar con ocasión de la obra, producidos por fuerza mayor o caso fortuito; costos de los estudios y administración del proyecto, programación, fiscalización y dirección técnica. Estos gastos no pueden exceder del 20% del costo total de la obra; el interés de los bonos u otras formas de crédito utilizados para adelantar los fondos necesarios para la ejecución de la obra. En ningún caso se podrá incluir en el costo, los gastos generales de administración, mantenimiento y depreciación de las obras que se reembolsan mediante este tributo.

Subdivisión de débitos por contribución de mejoras

Cuando se procede a dividir propiedades con valores pendientes de pago por contribución de mejoras, los propietarios pueden solicitar la división proporcional de la deuda. Mientras no exista plano catastral, el propietario debe presentar un plano adecuado para solicitar la subdivisión del débito.

Cobro de las contribuciones especiales de mejoras

Este tributo puede recaudarse mediante división de la obra a medida que vaya terminándose por tramos o partes, así se darán emisiones sucesivas de títulos de crédito individualizados a cargo de los sujetos pasivos contribuyentes. Con todo, la forma y el plazo para el pago serán determinados mediante ordenanza. Una vez acaecida la exigibilidad del tributo, este puede ser cobrado inclusive por vía coactiva.

Suelen presentarse casos en los cuales los contribuyentes pagan títulos de crédito por contribuciones especiales de mejoras, que se han prorrateado, por ejemplo, para diez años, pero sin embargo, la obra ejecutada que generó esas obligaciones, por diversas circunstancias como pueden ser: mala calidad de la obra, fallas estructurales de la obra, suspensión del servicio inherente a la obra, fuerte temporal, etc., ya no existe, existe parcialmente o funciona defectuosamente. Ante estas situaciones cabe entonces cuestionarse si procede o no hacer una reliquidación de la obligación tributaria y, por consiguiente, dar de baja títulos de crédito y emitir otros con los nuevos montos a recaudar, eso sí, esta última solución pondría en entredicho el beneficio causado. Para estos casos no es dable ignorar que el hecho generador del tributo es la ejecución de la obra pública que genera beneficio real o presuntivo, que tiene como correlato el gasto público correspondiente y, que por lo tanto, la obligación de pagar nació sin vicio. Una cuestión pendiente de discutir es entonces la de las responsabilidades a cuenta de los diseñadores y/o constructores de las obras.

Contribuciones especiales de mejoras de los gobiernos autónomos descentralizados provinciales

Acerca de esta temática es pertinente citar la primera parte del art. 184 del COOTAD, según la cual los gobiernos autónomos descentralizados provinciales están habilitados para crear una contribución especial por concepto de “mejoramiento vial”, cuyo monto se calcula sobre la base del valor de la matriculación vehicular. Esta opción que tienen los consejos provinciales merece algunos comentarios, primero, que obviamente tendrá que llevarse a la práctica mediante ordenanza; segundo, no se trata de la especie denominada “contribución especial de mejoras” por obra pública, sino del género contribución especial, contemplado en nuestra legislación, como ya lo hemos referido, de allí que en este caso el tributo esté relacionado con el valor de matrícula vehicular; tercero, según la disposición aludida últimamente, esta contribución surge con ocasión del “mejoramiento vial”, lo que puede involucrar múltiples posibilidades de acción e intervención, no solo de parte directa del consejo provincial, sino a través de una persona de derecho privado; cuarto, no se trata de una tasa por el uso de las vías, tampoco de un impuesto, aunque debido al mecanismo de cálculo de la contribución y la base imponible que se utiliza –pues no importa cuantas intervenciones para el mejoramiento vial se han realizado– es posible colegir que se parece en mucho a un verdadero impuesto disfrazado de contribución especial. Otro dato para colegir lo que acabamos de plantear sobre la naturaleza de este instituto jurídico tributario lo provee la última parte del primer inciso de esta normativa, que prescribe lo siguiente: “... cuyos recursos serán invertidos en la competencia de vialidad de la respectiva circunscripción territorial”. Es decir, que lo que se recaude por aplicación de esta contribución no tiene relación con lo gastado por mejoramiento vial, ni se destinará necesariamente para financiar nuevas intervenciones con el fin de mejorar las vías.¹⁰

10. Cabe destacar que la parte final del mismo art. 184 del COOTAD determina algo que resulta interesante, la norma referida prescribe lo siguiente: “En las circunscripciones provinciales donde existan o se crearen distritos metropolitanos los ingresos que se generen serán compartidos equitativamente con dichos gobiernos”, lo que comprendería, entre otras, las recaudaciones generadas por aplicación de la contribución especial por concepto de mejoramiento vial. No sobra indicar además, que la parte final del art. 179 de la misma ley últimamente citada da cuenta de los poderes singulares –facultad tributaria– de los cuales están investidos los distritos metropolitanos, en el nuevo esquema de Gobiernos Autónomos Descentralizados.

VII. PERSPECTIVAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL Y METROPOLITANO

A continuación planteamos algunos tópicos que según nuestro criterio son sensibles y que requieren ser revisados en el capítulo sobre el régimen tributario municipal y metropolitano ecuatoriano que trae el COOTAD. Asimismo, puntualizamos los principales cambios que se requieren.

RACIONALIZACIÓN Y OPTIMIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL

Con los elevados niveles de asimetría, ineficiencia y discrecionalidad con que opera la gran mayoría de municipios del país, no es lógico que la administración tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos gestione una serie numerosa de impuestos, tasas y contribuciones especiales, todos ellos tributos regulados defectuosamente en el COOTAD, además, porque tal como están planteados, a todas luces tales especies tributarias no permiten cumplir cabalmente los objetivos de los municipios y distritos metropolitanos, ni los principios constitucionales del régimen tributario, como son: progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. De la misma forma, el régimen tributario local vigente no cumple a cabalidad con la exigencia constitucional de priorizar la aplicación de los impuestos directos y progresivos. Entre las cuestiones problemáticas e importantes que constituyen un desafío para los gobiernos subnacionales¹ y, que pueden ser mejoradas en un nuevo régimen, señalamos las siguientes:

- a) La gestión de los *impuestos prediales urbano y rural* no es idónea debido a las numerosas desigualdades que existen a lo largo y ancho del país en la con-

1. Véase, al respecto, Víctor Aguiar Lozano *et al.*, “Importancia de las relaciones fiscales entre diferentes niveles de gobierno: una aproximación para el caso ecuatoriano”, en *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, pp. 397-404.

formación y mantenimiento de datos catastrales. Los municipios y distritos metropolitanos en la actualidad no tienen formados catastros actualizados y, lo poco que tienen, no se utiliza de manera óptima. Tampoco cuentan con metodologías de valoración de predios óptimas, ni con regulaciones claras sobre la materia. Adicionalmente, estas administraciones han preferido mantenerse cerca de la línea base de aplicación de la tarifa impositiva que marca el COOTAD, lo que ha limitado el ejercicio de un interesante ámbito de autonomía financiera local. A ello habrá que sumar la existencia de apreciable número de parámetros legales para la valoración de los predios urbanos y rurales, así como un extenso catálogo de tratos preferenciales por vía de conceptos deducibles, sobre todo, en el caso del impuesto predial rural y exenciones.

- b) *Los impuestos de alcabala y a la utilidad* encarecen las operaciones de comercio de bienes inmuebles perjudicando los intereses de los administrados, así como complican la gestión administrativa. Sin embargo, el impuesto a la utilidad cada vez cobra mayor relevancia en términos recaudatorios, por lo que desde el punto de vista de la Administración resulta eficiente; lo propio ocurre con el impuesto de alcabala. Para la gestión idónea de los dos mencionados tributos también se requiere contar con un catastro actualizado.
- c) *Los impuestos de patente y del 1,5 por mil sobre los activos totales* complican la gestión administrativa debido a que demandan duplicidad de esfuerzo y, encarecen la realización de actividades económicas en las jurisdicciones municipales o distritales, con lo que inciden negativamente en la competencia de ese sector. Además, ya se señaló la observación que ha hecho el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, sobre la inconveniencia de gravar con el impuesto del 1,5 por mil a los activos totales. Además, en el caso del impuesto de patente, con la expansión de la banda impositiva en razón del incremento del techo puede generar desincentivos para la inversión y promoción de actividades económicas. En el caso del impuesto de patente debemos agregar que se suscita un tratamiento desigual entre actividades económicas, por la exclusión de los servicios distintos a los profesionales en la definición del objeto del gravamen. La aplicación de estos dos impuestos por parte de varios municipios del país ha llevado a que en algunos casos ocurra el fenómeno no deseado del doble gravamen.
- d) Respecto del *impuesto a los espectáculos públicos*, si bien se trata de un tributo que únicamente interesaría aplicar a los municipios más grandes en los cuales ocurre el desarrollo de esas actividades en sus diferentes manifestaciones y, en donde es posible el control, vale la pena conservarlo pero realizando un mejoramiento de las disposiciones pertinentes, para optimizar la gestión, ya que algunas veces resulta más costosa que lo que produce el tributo. Este impuesto mantiene una regla discriminatoria contra los extranjeros, por lo

tanto inconstitucional, cuando contempla una exención tributaria total únicamente cuando se trata de la intervención de artistas ecuatorianos.

- e) Sobre el *impuesto al juego*, este ya no opera en virtud del pronunciamiento popular afirmativo sobre la prohibición de negocios dedicados a juegos de azar tales como casinos y salas de juego. Sin embargo, cabe decir que se ha tratado del peor ejemplo de la mala legislación ecuatoriana. El COOTAD solo contempla la creación del gravamen, pero no define los aspectos esenciales necesarios en una ley de creación, con lo que se dejó en manos de los municipios y distritos metropolitanos la regulación de dichos aspectos, ocasionando dispersión normativa inconveniente, así como eventuales abusos contra los obligados tributarios desconociéndose así sus derechos.
- f) El *impuesto a los vehículos* es un tributo de especial consideración debido a que el COOTAD no ha aclarado su naturaleza y alcance, asimismo, llama la atención que siendo de beneficio municipal o metropolitano es recaudado por otra entidad pública y, la base imponible la fija el Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Otro asunto que preocupa sobre este tributo es que existe simultáneamente un impuesto nacional sobre la misma materia, por lo que se configura el problema del doble gravamen, perjudicial para los administrados.
- g) Lo concerniente a las *tasas* merece una sustancial mejora en las regulaciones del COOTAD, sobre todo, en el sentido de entender que la tasa se causa con relación al costo prorrateado de prestación del servicio, cuando por virtud de la prestación efectiva de un servicio público se produce beneficio, sea este real o presuntivo y, en atención a las posibilidades de disponibilidad y uso del servicio. Sobre este ámbito se espera también una mejor sistematización de la normativa, de tal forma que establezca claramente las definiciones necesarias.
- h) Sobre las *contribuciones especiales o de mejoras* es necesario incorporar normas orientadas a simplificar la determinación del monto del tributo en cada caso de ejecución de una obra pública que ha irrogado beneficio a los propietarios de bienes inmuebles situados dentro del área de influencia correspondiente. En esta parte la ley podría establecer los criterios básicos de reparto de la carga tributaria, que serían: frente a la obra, área o superficie del predio, porcentaje de edificabilidad y avalúo; de tal forma que cada municipio o distrito metropolitano, según la situación social y económica del cantón, defina la manera de cobrar la contribución y el monto a pagar por cada contribuyente.

COMPATIBILIZACIÓN DE LAS NORMAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO CON LA CONSTITUCIÓN Y EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Es necesario reformar varios preceptos del COOTAD, de tal forma que guarden coherencia con la norma suprema del Estado, así como con los tratados internacionales y el Código Orgánico Tributario. Los ajustes en esta perspectiva, sobre todo, irían encaminados a armonizar el régimen tributario local, en lo posible, con el régimen de exenciones previsto en el COT, como también con el tratamiento para los casos de infracciones y sanciones.

SIMPLIFICACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL

Al incorporar cambios dirigidos a racionalizar y a simplificar el régimen tributario local, con la determinación de pocos pero importantes impuestos, con la mejora de los parámetros normativos fundamentales sobre las tasas y las contribuciones especiales de mejoras, automáticamente ocurrirán importantes y positivos cambios en la gestión administrativa propia de la administración tributaria local, como la define el COT. Como consecuencia de ello, se contribuirá a que con menor esfuerzo administrativo los municipios logren mejores recaudaciones, todo lo cual redundará en un mejor desempeño de los gobiernos municipales y de la situación de los contribuyentes frente a las pretensiones de la administración.

ACTUALIZACIÓN DE VARIAS REGLAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO PARA LOGRAR SEGURIDAD JURÍDICA

A través de la mejora del régimen tributario local ecuatoriano se propiciará llenar vacíos del COOTAD, así como eliminar incongruencias normativas, lo que redundará en mayor transparencia, así como en el cumplimiento de los dos elementos esenciales de la seguridad jurídica: certeza en el ordenamiento e interdicción de la arbitrariedad (abuso de poder), de lo que derivará una mejor situación de los contribuyentes y una mejora sensible en la imagen del Ecuador como potencial espacio para realizar actividades productivas. Esto también abonará para el cumplimiento de los principios de neutralidad y equidad en la órbita internacional. Al respecto, la Constitución ecuatoriana de 2008 establece en el art. 82, lo siguiente: “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución

y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

INCORPORACIÓN DE NORMAS JURÍDICAS QUE PROMUEVAN Y ESTIMULEN CONDUCTAS ECOLÓGICAS, SOCIALES Y ECONÓMICAS RESPONSABLES

Dentro de los fines propios de los tributos están los de orden extrafiscal, que se traducen en efectos múltiples sobre conductas, actividades, objetivos, espacios, todos ellos de interés público y en el marco de una política pública. La Constitución contempla la necesidad de que mediante la política tributaria, entre otras cosas, se estimule conductas ecológicas responsables. En este orden de ideas, el régimen tributario ecuatoriano puede perfectamente contener en sus disposiciones la variable ambiental, es el caso por ejemplo, del impuesto a los vehículos y la posibilidad de rebaja cuando se trata de vehículos que incorporen dispositivos para disminuir la contaminación o, que consuman muy poca energía o, del impuesto predial rural. Si el nuevo régimen tributario local prioriza el uso de impuestos directos y progresivos, se estaría propiciando el reconocimiento objetivo –por parte de la administración tributaria– de las diversas situaciones sociales y económicas de la base de contribuyentes, con lo que además se cumpliría los tantas veces referidos principios básicos del sistema impositivo en orden a materializar la justicia en la tributación.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Martínez, Zulma Esperanza,
2008 “Los tributos territoriales no tradicionales”, en Julio Roberto Piza, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.
- Aguiar Lozano, Víctor, *et al.*,
2012 “Importancia de las relaciones fiscales entre diferentes niveles de gobierno: una aproximación para el caso ecuatoriano”, en *Una nueva política fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, Servicio de Rentas Internas del Ecuador.
- Aguirre Apolo, Marco,
1994 *Manual de Derecho Tributario Municipal*, Quito, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.
- Albán Zambonino, Marco,
2005 “Problemas de doble tributación a nivel seccional”, en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Álvarez Rodríguez, Julio Fernando,
2009 “Gestión tributaria a través de particulares: apuntes críticos sobre el caso colombiano”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 10, Quito, IEDT.
- Balagué Doménech, José C.,
2007 “Autonomía y poder tributario seccional. Sistema tributario español: estatal, autonómico y local”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Banco Central del Ecuador,
2006 *Tabla de Porcentajes de Desvalorización Monetaria*, publicada en el Registro Oficial No. 283, de 2 de junio de 2006.
- Benalcázar Subía, Gustavo,
2004 “La función del catastro en la tributación municipal”, en *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

- Borrero Moro, Cristóbal J.,
2009 “La protección del medio como elemento modulador del derecho tributario. (Posibilidades y límites del tributo en la protección del medio)”, en Daniel Yacolca Estares, coord., *Derecho Tributario*, Lima, Editora Jurídica Grijley.
- Bravo González, Juan de Dios,
2007 “Poder tributario y autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Calvo Ortega, Rafael,
2012 *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?*, Pamplona, Thomson Reuters / Civitas.
- Casás, José Oswaldo,
2005 *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1a. reimp.
- Charmi, Hugo,
1986 “Autonomía”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. I, Buenos Aires, Driskill.
- Dana Montaña, Salvador,
1959 *Teoría General del Estado*, México, Ed. Nacional.
- Dirección de Avalúos y Catastros del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito,
2003 *Manual sobre identificación predial*, DAYC/PCGC/ESTUDIOS, 12 de marzo.
- Durango Vela, Gustavo,
2010 *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, Quito, Edipcentro.
- Endress Gómez, Sergio,
2005 *Tributación del propietario de empresas*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile.
- Galarza, César J.,
2008 “Tasas y precios públicos como medidas de protección al medioambiente. Especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, coords., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons.
- García Novoa, César,
2009 *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor.
- Hernández, Antonio María (h),
1997 *Derecho Municipal*, vol. I, *Teoría General*, Buenos Aires, Depalma.
- Hernández Terán, Miguel,
1998 *Descentralización: de la teoría a la ley especial de descentralización*, Guayaquil, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- 1998 “Descentralización: evaluación y perspectivas”, en *Programa de Apoyo al Sistema de Gobernabilidad Democrática, Agenda para la transición*, Quito, Programa de Apoyo al Sistema de Gobernabilidad Democrática.
- 2000 “El debido proceso en el marco de la nueva Constitución Política”, en Nicolás Parducci, dir., *Homenaje a monseñor Juan Larrea Holguín*, Guayaquil, Edino.
- 2007 *Autonomía Constitucional Municipal: contenido, evolución, actualidad*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- 2009 *Descentralización y Gobiernos Autónomos ante la Constitución de Montecristi*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones.

- Holguín Espinel, César,
2007 “Autonomía tributaria municipal”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario,
2004 *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, ILADT.
- International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC, por sus siglas en inglés),
revisado en el año 2007.
- Iturralde Dávalos, Felipe,
1998 *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.
- 2003 “Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo”, en *Memorias de las III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- 2005 “Efectos en materia tributaria de la Ley Orgánica Reformativa a la Ley de Régimen Municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Jaramillo Vega, Eugenio,
2008 *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Mazz, Addy,
2008 “La consulta tributaria en el marco de la información y asistencia al contribuyente”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jimñenez, coords., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons.
- Mejía Salazar, Álvaro,
2012 *Diccionario Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Micheli, Gian Antonio,
1975 *Curso de Derecho Tributario*, trad. Julio Banacloche, Jaén, Editoriales de Derecho Reunidas.
- Mogrovejo J., Juan Carlos,
2007 “Matices del principio de reserva de ley en la imposición municipal respecto a las exenciones”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- 2010 *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional.
- 2011 “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, en *Foro: revista de derecho*, No. 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional.
- Montaño Galarza, César,
2006 *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional.
- 2007 “Los fideicomisos mercantiles y el sistema tributario municipal ecuatoriano”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

- 2010 “El artículo 281 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y la contribución especial de mejoras”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, No. 12, Quito, IEDT.
- 2011 “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *Foro: revista de derecho*, No. 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional.
- 2011 “Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana”, en *Foro: revista de derecho*, No. 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional.
- Moreno, Leonardo,
- 2005 “Análisis de la reforma al régimen impositivo municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Ojeda Hidalgo, Álvaro,
- 2004 “Algunos aspectos problemáticos en torno al régimen impositivo de la transferencia de dominio de bienes inmuebles”, en *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Oyervide Tello, Fernando,
- 2005 “El rol de la tributación dentro del proceso de descentralización del Estado en el Ecuador”, en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Patino Ledesma, Rodrigo,
- 2005 *Sistema Tributario Ecuatoriano*, t. II, Loja, Universidad Técnica Particular de Loja.
- 2007 “Autonomía y poder tributario seccional”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Patino Ledesma, Rodrigo, y Teodoro Pozo Illingworth,
- 2009 *Léxico Jurídico Tributario*, Cuenca, Universidad de Cuenca / Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2a. ed.
- Pauta Calle, Fernando,
- 2005 “La propiedad inmueble urbana en el Ecuador”, en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Rodrigo Machicao, Jaime,
- 2004 “Versatilidad de la patente de actividad económica”, en *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Romero Flores, Juan,
- 2007 “Historia y modelo técnico conceptual para estudios de catastro”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Spisso, Rodolfo R.,
- 2003 “El poder tributario y su distribución”, en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 2, Buenos Aires, Astrea.

- Suing Nagua, José,
2005 “Las reformas en materia tributaria contenidas en la Ley Orgánica Reformatoria de la Ley de Régimen Municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- 2010 *Gobiernos Autónomos Descentralizados*, Quito, Universidad Técnica Particular de Loja.
- Toscano Soria, Luis,
2007 “Procedimientos administrativos y contenciosos”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Valdivieso Ortega, Gabriela,
2009 “Análisis de la jurisprudencia No. 003-09-SIN-CC de la Corte Constitucional para el Período de Transición referente a los emolumentos cobrados por la prestación del servicio del Aeropuerto Mariscal Sucre”, en *Foro: revista de derecho*, No. 11, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional.
- Vallejo Aristizábal, Sandro,
2004 “El procedimiento administrativo de ejecución en la legislación ecuatoriana”, en *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Villegas, Héctor Belisario,
2002 *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 8a. ed.

Leyes

- Código Civil ecuatoriano.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización.
- Código Orgánico Tributario ecuatoriano.
- Codificación de la Ley de Defensa del Artesano, publicada en el Registro Oficial No. 71, de 23 de mayo de 1997. Actualizada a febrero de 2012.
- Ley Orgánica de Régimen Municipal.
- Ley del Anciano.
- Ley de Ciegos.
- Ley sobre Discapacidades, Codificación, publicada en el Registro Oficial No. 301, de 6 de abril de 2001.
- Ley de creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural, R. O. 838, 1987-12-23, derogada por la primera disposición derogatoria letra u) COOTAD, R. O. 303, 2010-10-19.
- Ley de Arrendamiento Mercantil.
- Ley del Mercado de Valores.
- Ley de Régimen Agrícola.
- Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos.
- Ley de Creación del Fondo de Salvamento del Patrimonio Cultural.
- Ley 006 de Control Tributario y Financiero, R. O. 97, 1988-12-29.
- Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

Ordenanzas municipales

Ordenanza No. 225, publicada en el Registro Oficial No. 203, 2007-11-01.

Código Municipal para el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

Ordenanza Metropolitana No. 153 que racionaliza la determinación y cobro del impuesto a los predios urbanos y rurales para el bienio 2012-2013. R. O. 599, 2011-12-19.

Ordenanza expedida por el M. I. Concejo Municipal de Guayaquil, publicada en el Registro Oficial No. 191, de 2006-01-19, sobre la reducción del pago del impuesto de alcabala en la primera transferencia de dominio de un terreno y construcción de vivienda u oficinas nuevas.

Ordenanza expedida por el M. I. Concejo de Guayaquil, que reforma a la Ordenanza que reduce el pago de impuesto de alcabala en la primera transferencia de dominio de un terreno y construcción de vivienda u oficinas nuevas. R. O. 159, 2007-08-30.

Ordenanza expedida por el M. I. Concejo de Guayaquil, sancionada por el Alcalde el 17 de diciembre de 2010.

Ordenanza Metropolitana 0338 expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, sancionada por el Alcalde el 28 de diciembre de 2010.

Ordenanza Metropolitana No. 155. R. O. 599 de 2011-12-19.

Ordenanza expedida por el M. I. Concejo Cantonal de Guayaquil. R. O. 452, 2011-05-19.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 204. R. O. 116, 2007-06-29.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 339. R. O. 358, 2011-01-08.

Ordenanza del Municipio de Guayaquil. R. O. 350, 2010-12-28.

Ordenanza Municipal de Guayaquil. R. O. 350, 2010-12-28.

Ordenanzas metropolitanas de Quito No. 135, R. O. 524, 2005-02-15; y No. 339, R. O. 358, 2011-01-08.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 157. R. O. 608, 2011-12-30.

Ordenanza Municipal de Guayaquil. R. O. 350, 2010-12-28, artículo 4.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 339. R. O. 358, 2011-01-08.

Ordenanza Metropolitana No. 339. R. O. 358, 2011-01-08.

Ordenanza Metropolitana No. 157. R. O. 608, 2011-12-30.

Ordenanza Municipal de Guayaquil. R. O. 425, 2011-12-12.

Ordenanza Metropolitana No. 066. R. O. No. 740, 2003-01-08.

Sentencias

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, expediente No. 74-1998, de 24 de junio de 1998, publicada en el R. O. No. 377 de 6 de agosto de 1998.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, expediente No. 84, de 19 de diciembre de 2003, publicada en el R. O. No. 386 de 27 de julio de 2004.

Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador No. 003-09-SIN-CC, de 23 de julio de 2009.

Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador No. 003-11-SIN-CC, de 21 de junio de 2011.

Sitios de internet

[<https://declaraciones.sri.gov.ec/mat-vehicular-internet/reportes/general/valoresAPagar.jsp?&contextoMPT=https://declaraciones.sri.gov.ec/tuportal-internet&pathMPT=MATRICULACI%D3N%20VEHICULAR%20%2F%20Reportes%20Generales&actualMPT=Valores%20a%20pagar%20&linkMPT=%2Fmat-vehicular-internet%2Freportes%2Fgeneral%2FvaloresAPagar.jsp%3F&esFavorito=N>].

[<http://www.ant.gob.ec/index.php/internacionales/homologacion/espana>].

[<http://www.ilo.org/public/spanish/bureau/stat/class/isic.htm>].

Libro Electrónico Ciencias de la Tierra y del Medio Ambiente, en [<http://www.tecnun.es/assignaturas/Ecologia/Hipertexto/00General/Glosario.html#C>].

LOS AUTORES

César Montaña Galarza es abogado y doctor en Jurisprudencia por la Universidad Nacional de Loja; especialista superior en Tributación; magíster en Derecho Económico, con mención en Relaciones Económicas Internacionales, y doctor en Derecho por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E). Fue asesor tributario y director metropolitano de Administración Tributaria del Municipio de Quito y presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Actualmente dirige el Área de Derecho de la UASB-E, y coordina el Programa Internacional de Maestría en Derecho. Es profesor invitado en varias universidades ecuatorianas y del exterior. Ha publicado libros y artículos sobre derecho tributario, derecho tributario internacional, derecho económico, derecho constitucional y derecho de la integración, en varios países, entre ellos, Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador, España, México, Perú, Uruguay y Venezuela.

Correo electrónico: cesar.montano@uasb.edu.ec

Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo es abogado y doctor en Jurisprudencia por la Universidad Nacional de Loja; magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario por la UASB-E; tiene estudios doctorales en Derecho en la Universidad Pública de Navarra, Pamplona. Fue asesor tributario de la Dirección Financiera Tributaria del Gobierno del Distrito Metropolitano de Quito. Ha sido instructor en temas tributarios en el Instituto de Capacitación Municipal de Quito. Es profesor de planta de la UASB-E y profesor invitado en varias universidades ecuatorianas. Ha publicado artículos relacionados con la tributación local.

Correo electrónico: juancarlos.mogrovejo@uasb.edu.ec

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica de nuevo tipo, creada para afrontar los desafíos del siglo XXI. Como centro de excelencia, se dedica a la investigación, la enseñanza y la prestación de servicios para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos.

La Universidad es un centro académico abierto a la cooperación internacional, tiene como eje fundamental de trabajo la reflexión sobre América Andina, su historia, su cultura, su desarrollo científico y tecnológico, su proceso de integración, y el papel de la Subregión en Sudamérica, América Latina y el mundo.

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución de la Comunidad Andina (CAN). Como tal forma parte del Sistema Andino de Integración. Fue creada en 1985 por el Parlamento Andino. Además de su carácter de institución académica autónoma, goza del estatus de organismo de derecho público internacional. Tiene sedes académicas en Sucre (Bolivia), Quito (Ecuador), sedes locales en La Paz y Santa Cruz (Bolivia), y oficinas en Bogotá (Colombia) y Lima (Perú). La Universidad tiene especial relación con los países de la UNASUR.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. En ese año la Universidad suscribió un convenio de sede con el gobierno del Ecuador, representado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que ratifica su carácter de organismo académico internacional. En 1997, el Congreso de la República del Ecuador, mediante ley, la incorporó al sistema de educación superior del Ecuador, y la Constitución de 1998 reconoció su estatus jurídico, ratificado posteriormente por la legislación ecuatoriana vigente. Es la primera universidad del Ecuador en recibir un certificado internacional de calidad y excelencia.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional e internacional, dirigidas a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Adolescencia, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Migraciones, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Agrarios, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Serie Estudios Jurídicos:

1. **José Vicente Troya**, ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO
2. **Aníbal Guzmán Lara**, DICCIONARIO EXPLICATIVO DEL DERECHO DEL TRABAJO EN EL ECUADOR, I
3. **Aníbal Guzmán Lara**, DICCIONARIO EXPLICATIVO DEL DERECHO DEL TRABAJO EN EL ECUADOR, II
4. **José Vicente Troya**, DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO
5. **Orlando Amores Terán**, DERECHO ECOLÓGICO ECUATORIANO
6. **Alberto Wray, Elizabeth García, René Larenas, eds.**, EL MENOR ANTE LA LEY
7. **Ernesto Albán Gómez y otros**, LA CASACIÓN: estudios sobre la Ley No. 27
8. **Julio César Trujillo**, TEORÍA DEL ESTADO EN EL ECUADOR: estudio de Derecho Constitucional
9. **Alberto Wray y otros**, MEDIOS ALTERNATIVOS EN LA SOLUCIÓN DE CONFLICTOS LEGALES
10. **Edmundo S. Hendler**, LAS RAÍCES ARCAICAS DEL DERECHO PENAL: aportes de la antropología social al derecho penal
11. **Marco Antonio Guzmán**, DERECHO ECONÓMICO ECUATORIANO, I
12. **Marco Antonio Guzmán**, DERECHO ECONÓMICO ECUATORIANO, II
13. **José Vicente Troya J., edit.**, ESTUDIOS DE DERECHO ECONÓMICO
14. **Genaro Eguiguren, edit.**, CELEBRACIÓN DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS
15. **Genaro Eguiguren, edit.**, REAJUSTES Y CONFLICTOS EN LOS CONTRATOS PÚBLICOS
16. **Genaro Eguiguren, edit.**, NUEVAS INSTITUCIONES DE LA CONTRATACIÓN PÚBLICA
17. **Pablo Estrella Vintimilla, edit.**, LA EDUCACIÓN LEGAL EN EL ECUADOR
18. **Juan Isaac Lovato**, PROGRAMA ANALÍTICO DE DERECHO PROCESAL CIVIL
19. **Berenice Pólit Montes de Oca**, EL AMPARO CONSTITUCIONAL: aplicación y límites
20. **César Montaña Galarza, edit.**, TEMAS ESPECIALES DE DERECHO ECONÓMICO
21. **Luis Moreno Guerra**, DERECHO TERRITORIAL
22. **Andrés Páez, comp.**, JURISPRUDENCIA DEL RÉGIMEN SECCIONAL. Primera parte: resoluciones del Tribunal Constitucional
23. **Andrés Páez, comp.**, JURISPRUDENCIA DEL RÉGIMEN SECCIONAL. Segunda parte: dictámenes de la Procuraduría General del Estado y fallos de la Corte Suprema de Justicia
24. **Santiago Andrade, Julio César Trujillo, Roberto Viciano, eds.**, LA ESTRUCTURA CONSTITUCIONAL DEL ESTADO ECUATORIANO
25. **César Montaña Galarza**, MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL
26. **Dunia Martínez M., edit.**, DERECHO ECONÓMICO INTERNACIONAL
27. **Luis Toscano Soria, edit.**, NUEVOS ESTUDIOS SOBRE DERECHO TRIBUTARIO
28. **Gina Chávez, Xavier Gómez y Agustín Grijalva**, TEMAS DE PROPIEDAD INTELECTUAL: Introducción a la propiedad intelectual • Internet y derechos de autor • Los derechos intelectuales de los pueblos indígenas • Las patentes de segundo uso
29. **Genaro Eguiguren**, DERECHO DE PROPIEDAD EN EL ECUADOR
30. **Santiago Andrade, Agustín Grijalva y Claudia Storini, eds.**, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR: Estado, derechos e instituciones
31. **Ramiro Ávila Santamaría, comp.**, PROTESTA SOCIAL, LIBERTAD DE EXPRESIÓN Y DERECHO PENAL
32. **Ramiro Ávila Santamaría y Enrique Ayala Mora, comps.**, EL SILENCIO ANTE UN ATROPELLO ES IMPOSIBLE: estudios sobre el pensamiento jurídico de Julio César Trujillo
33. **Ramiro Ávila Santamaría, comp.**, ESTADO, DERECHO Y JUSTICIA: estudios en honor a Julio César Trujillo
34. **Julio César Trujillo**, CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÁNEO: teoría, procesos, procedimientos y retos
35. **Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez, eds.**, ESTADO, DERECHO Y ECONOMÍA
36. **César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo**, DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO: fundamentos y práctica

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Proyectos editoriales:

HISTORIA

Biblioteca de Historia • Nueva Historia del Ecuador • Biblioteca Ecuatoriana de Arqueología • *Procesos*: revista ecuatoriana de historia • Libro del Sesquicentenario • Colección Quitumbe

TESTIMONIOS

Colección “Ecuador” • Colección “Testimonios”

GEOGRAFÍA

Estudios de Geografía • Los peligros volcánicos en Ecuador • Investigaciones en Geociencias • El riesgo sísmico en el Ecuador

CIENCIAS SOCIALES

Biblioteca de Ciencias Sociales • Colección Temas • Colección Popular “15 de Noviembre” • Elecciones y Democracia en el Ecuador • Serie Estudios Internacionales • *Comentario Internacional*: revista del Centro Andino de Estudios Internacionales • Serie Alternativa

PENSAMIENTO ECUATORIANO

Obras de Hernán Malo González • Pensamiento Fundamental Ecuatoriano • Biblioteca Básica del Pensamiento Ecuatoriano

DERECHO

Estudios Jurídicos • Fortalecimiento de la Justicia Constitucional en el Ecuador • *Foro*: revista de derecho

LENGUA Y LITERATURA

Colección Kashkanchikrakmi • Historia de las literaturas del Ecuador • *Kipus*: revista andina de letras

EDUCACIÓN Y CIENCIAS

Colección Nuevos Caminos • Biblioteca Ecuatoriana de la Familia • Biblioteca General de Cultura • Biblioteca Ecuatoriana de Ciencias • Serie Magister • Serie “Debate Universitario” • Serie Manuales Educativos

ADMINISTRACIÓN

Serie Gestión

OTRAS COLECCIONES

Libros de bolsillo

DERECHO TRIBUTARIO MUNICIPAL ECUATORIANO

Este libro constituye un trabajo único en su género, y no solo en Ecuador, ya que no existen estudios actualizados y amplios en América Latina sobre los aspectos más importantes de la tributación local.

La obra estudia cada uno de los institutos propios de la materia, así como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras; gravámenes todos que afectan con diverso alcance y forma a las personas naturales y empresas, por lo que es preciso tomar en cuenta una serie de máximas, sobre todo constitucionales, relacionadas tanto con valores como con principios y derechos de los administrados.

Se trata de un verdadero manual destinado a dilucidar los problemas intrínsecos de la tributación municipal y metropolitana, desde los aspectos propios de la creación de los tributos hasta los relativos a la gestión de los mismos, teniendo en cuenta los distintos momentos de la intrincada relación jurídico-tributaria.

A más de los ingresos por asignaciones del Estado central, de los generados por rentas y bienes patrimoniales, y de los provenientes por endeudamiento público, resultan cada vez de mayor trascendencia para las finanzas locales los ingresos por tributos, por lo que en las jurisdicciones territoriales municipales y metropolitanas estos aparecen con singular intensidad.

Los autores, César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, docentes de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, son expertos en materia tributaria, y han sido funcionarios del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, a cargo de la administración tributaria distrital.



ESTUDIOS JURÍDICOS 36



**UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR**
Ecuador



**CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL**



9789978847084